



HAL
open science

L'autoliquidation de la TVA comme moyen de lutte contre la fraude : vers une généralisation du mécanisme ?

Lucile Monteil

► To cite this version:

Lucile Monteil. L'autoliquidation de la TVA comme moyen de lutte contre la fraude : vers une généralisation du mécanisme ?. Gestion et management. 2017. dumas-01701710

HAL Id: dumas-01701710

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01701710>

Submitted on 13 Mar 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License



**L'autoliquidation de la TVA comme
moyen de lutte contre la fraude
Vers une généralisation du mécanisme ?**

Présenté par : MONTEIL Lucile

Nom de l'entreprise : Revigest

Tuteur entreprise : MARILLER Marie-Paule

Tuteur universitaire : PERIER Stéphane

**Master 2 Pro. (FC)
Master Comptabilité Contrôle Audit
2016 - 2017**

REVIGEST

Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

DECLARATION ANTI-PLAGIAT

Ce travail est le fruit d'un travail personnel et constitue un document original. Je sais que prétendre être l'auteur d'un travail écrit par une autre personne est une pratique sévèrement sanctionnée par la loi.

Je m'engage sur l'honneur à signaler, dans le présent mémoire, et selon les règles habituelles de citation des sources utilisées, les emprunts effectués à la littérature existante et à ne commettre ainsi aucun plagiat.

NOM, PRENOM

MONTEIL Lucile

DATE, SIGNATURE

06/06/2017



REMERCIEMENTS

En préalable à ce mémoire, il est essentiel de remercier tous ceux sans qui son écriture n'aurait pas été possible.

En premier lieu, je tiens donc à remercier Monsieur AbdelAziz Kramti, expert-comptable du cabinet Revigest, d'avoir accepté de m'accueillir au sein de sa structure et d'avoir partagé un peu de son expérience avec moi.

Je souhaite également adresser mes remerciements à l'ensemble des salariés de Revigest, notamment Caroline Ray et Elisabeth Fournier pour leur accueil et leur gentillesse. Mais c'est surtout aux comptables avec qui j'ai travaillé, qui m'ont fait partager leur quotidien et ont répondu à toutes mes questions que je souhaite dire merci. A ce titre, je m'adresse à Nathalie Maisonna, Jean-Luc Chapuis, Marie-Paule Mariller, Annick Garcia mais également à Marwan Kramti, alternant en DSCG qui n'a pas hésité à prendre le temps de me montrer les tâches plus diversifiées.

Mais ma formation ne serait rien sans un volet théorique. C'est pourquoi mes remerciements vont aussi à l'ensemble des enseignants et intervenants du Master CCA et plus particulièrement à Stéphane Périer, responsable de la formation et enseignant tuteur de mon stage.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	6
PARTIE 1: - LA TVA ET SON AUTOLIQUIDATION: UNE HISTOIRE EUROPEENNE.....	8
CHAPITRE 1 – HISTOIRE ET PRINCIPE DE LA TVA.....	9
I. La naissance de la tva	9
II. Le fonctionnement de la tva.....	11
CHAPITRE 2 – L’APPARITION DE L’AUTOLIQUIDATION INTRACOMMUNAUTAIRE ET SES CONSEQUENCES.....	15
I. Vers une harmonisation européenne de la tva.....	15
II. Le développement des fraudes carrousel	18
CHAPITRE 3 – L’AUTOLIQUIDATION APPLIQUEE AUX OPERATIONS NATIONALES	20
I. Les conditions d’application de l’autoliquidation en interne	20
II. La proposition d’une nouvelle directive européenne	22
PARTIE 2 - L’AUTOLIQUIDATION DE LA TVA DANS LE SECTEUR DU BTP.....	25
CHAPITRE 4 – LES PARTICULARITES DU SECTEUR DU BTP ET L’AUTOLIQUIDATION	27
I. Les fraudes à l’origine de l’autoliquidation	27
II. Le champ d’application de l’autoliquidation	31
CHAPITRE 5 – L’AUTOLIQUIDATION DE LA TVA EN PRATIQUE	33
I. Le schéma comptable.....	33
II. L’établissement des factures et les obligations déclaratives	36
CHAPITRE 6 – PRESENTATION DE CAS PARTICULIERS	40
I. Le cas des chaines de sous-traitants	40
II. Le paiement direct	41
PARTIE 3 - EVALUATION DU MECANISME D’AUTOLIQUIDATION GENERALISE COMME MOYEN DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE.....	43
CHAPITRE 7 – LES AVANTAGES DU MALG.....	44
I. La diminution des fraudes.....	44
II. L’impact sur la trésorerie	46
CHAPITRE 8 – LES INCONVENIENTS DU MALG.....	48
I. Les inquiétudes liées à la généralisation de l’autoliquidation.....	48
II. Les inconvénients de l’autoliquidation sans lien avec sa généralisation.....	50
CHAPITRE 9 – D’AUTRES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE	53
I. Plusieurs solutions alternatives	53
II. Le principe de taxation dans le pays d’origine.....	54
CONCLUSION.....	58

INTRODUCTION

Situé à Valence, le cabinet comptable Revigest accompagne et conseille au quotidien des entreprises de la région depuis près de trente ans. C'est dans cette structure que j'ai passé plusieurs mois à travailler aux côtés des collaborateurs en tant que stagiaire. Depuis sa création en 1988 sous forme de SARL par quatre associés, les choses ont évolué. En effet, Revigest est à présent une SAS dont le président est AbdelAziz Kramti, l'un des créateurs du cabinet. Diplômé d'expertise comptable en 1987, il est à présent le seul expert-comptable de la société. Sauf en ce qui concerne les fonctions d'accueil et la gestion juridique, chaque comptable gère son propre portefeuille en totalité. Il n'y a donc pas d'équipe hiérarchisée comprenant un comptable confirmé et un junior qui se chargerait des tâches les moins compliquées.

Le site de Valence est organisé de la manière suivante : AbdelAziz Kramti dirige le cabinet avec l'aide de Marie-Paule Mariller qui, en plus de ses activités comptables habituelles, l'assiste et le remplace en cas d'absence. Deux salariées s'occupent de l'accueil en parallèle avec d'autres fonctions. En effet, alors que Caroline Ray est en charge des activités juridiques, Elisabeth Fournier occupe une fonction d'assistante comptable. Pendant ce temps, les trois collaborateurs comptables Jean-Luc Chapuis, Anick Garcia et Nathalie Maisonna, tout comme l'alternant Marwan Kramti, prennent en charge leur portefeuille de clients. Le cabinet est également présent à Montélimar où l'effectif est plus réduit.

C'est dans une ambiance agréable que les salariés mènent à bien leurs missions grâce à l'utilisation du logiciel Quadratus autant en ce qui concerne l'aspect comptable des dossiers que leur aspect social. J'ai pu les assister, essentiellement en effectuant un travail de mise à jour comptable sur des dossiers appartenant à différents secteurs d'activité, notamment celui du BTP. J'ai également appris à faire des déclarations de TVA, lesquelles constituent une obligation supplémentaire pour les entreprises mais permettent l'obtention d'une manne de ressources importante pour l'Etat. Cette taxe est l'une des rares à s'appliquer sur la valeur ajoutée à savoir la valeur réellement créée par chaque entreprise, valorisée par la différence entre le chiffre d'affaires et la valeur des biens et services consommés dans le processus de production. Bien que cette taxe soit neutre pour les entreprises, la tentation, pour ces dernières, de frauder reste importante. En effet, si c'est bien le consommateur final qui paie la taxe, c'est par les entreprises chargées de la collecter que le flux monétaire transite. Il peut

alors être tentant de ne pas la reverser à l'Etat voire même de ne pas la collecter du tout afin de tirer les prix vers le bas et ainsi gagner des parts de marché.

Face au constat de fraude massive réduisant considérablement ses ressources budgétaires, l'Etat s'est vu contraint de réagir en mettant en place des dispositifs anti-fraude, et notamment en introduisant le principe de l'autoliquidation de la TVA dans certains secteurs dont le plus connu est le BTP. Aujourd'hui, alors que ce dispositif est désormais en place depuis quelques années, la lutte contre la fraude à la TVA reste une priorité. C'est dans ce contexte que la Commission Européenne a récemment adopté une proposition de Directive qui implique la possibilité pour certains Etats membres de généraliser le principe d'autoliquidation de la TVA à tous les secteurs d'activité. Il semblerait donc que, selon la Commission Européenne, l'autoliquidation de la TVA soit un moyen de lutte anti-fraude efficace.

Il convient alors de se demander quels sont les impacts de l'autoliquidation de la TVA sur les différents acteurs impliqués et d'en évaluer l'efficacité et les difficultés notamment en étudiant le cas du BTP. Cette réflexion nous amènera à nous demander si la généralisation de l'autoliquidation de la TVA peut être une option intéressante à mettre à œuvre et en particulier si les avantages qui en découlent seraient suffisants pour contrebalancer ses inconvénients.

Afin de parvenir à apporter une réponse à cette interrogation, il semble nécessaire de se pencher dans un premier temps sur l'histoire de la TVA et l'apparition de l'autoliquidation afin de se rendre compte des particularités de ce système et des raisons de sa mise en place. Pour mieux comprendre le fonctionnement et les implications de l'autoliquidation en se basant sur l'expérience des dernières années, nous utiliserons ensuite le cas du secteur du BTP que nous étudierons plus en détails. Enfin, en se basant sur les éléments présentés précédemment, nous pourrons exposer les effets positifs et les difficultés de l'autoliquidation dans le secteur du BTP mais aussi et surtout tenter d'évaluer l'opportunité de généraliser ce dispositif aux différents secteurs de l'économie.

PARTIE 1 :

-

LA TVA ET SON AUTOLIQUIDATION : UNE HISTOIRE EUROPEENNE

Dans le contexte actuel de mondialisation et d'intégration à la Communauté Européenne, il est clair que les différentes politiques mises en place ne peuvent plus toujours l'être uniquement au niveau de la France et qu'il est nécessaire, dans tout les cas, de prendre en compte le contexte international et les impacts des échanges économiques entre les pays. La TVA ne fait pas exception à la règle dans la mesure où, bien que d'abord mise en place au niveau national, il était indispensable de définir des règles internationales concernant cette taxe. C'est ainsi qu'est né le concept d'autoliquidation de la TVA au niveau intracommunautaire. Ce dernier s'est ensuite développé pour être mis en place dans un cadre national afin de lutter contre la fraude. Mais avant de développer ces aspects, il paraît logique de revenir sur l'histoire et le principe général de la TVA, préalable indispensable pour mieux comprendre en quoi l'autoliquidation déroge à ce principe.

CHAPITRE 1 – HISTOIRE ET PRINCIPE DE LA TVA

La taxe sur la valeur ajoutée est aujourd'hui connue de tous et ancrée dans les mentalités. Elle fait partie du paysage économique français. Mais cela n'a pas toujours été le cas. Il nous est à présent difficile d'imaginer un système différent, d'où l'intérêt de revenir sur la naissance de cette taxe que chacun côtoie au quotidien mais dont peu connaissent l'histoire. De plus, le simple consommateur n'en connaît pas toujours le fonctionnement exact. Un rappel de ses principes généraux s'impose donc.

I. LA NAISSANCE DE LA TVA

La TVA est une invention française qui a su résister au temps et s'exporter à l'étranger. Mise en place en 1954, elle remplace le système assez décrié de l'époque. Ce dernier comprenait une taxe sur la consommation payée sur le prix de vente de certains biens et une taxe sur la production dont le taux était de 15,25% et qui venait s'ajouter à l'impôt sur les sociétés. Or, beaucoup pointaient du doigt l'effet en cascade de cette taxe que la plupart des entreprises répercutaient sur le prix de vente et qui venait ainsi gonfler les prix à chaque étape de la production. En effet, la taxe sur la production se calculait à partir du chiffre d'affaires sans prendre en compte les achats incorporés dans les biens vendus. De cette manière, les matières premières étaient taxées deux fois ou plus en fonction du nombre de firmes intervenant dans la chaîne de production, d'abord au titre de l'impôt sur la production de l'entreprise qui vendait les matières premières et ensuite au titre de l'impôt sur la production de l'entreprise qui avait incorporé la valeur de ces biens dans des produits finis. Par conséquent, l'utilisation de matières premières onéreuses entraînait systématiquement le paiement d'un impôt important même si la valeur ajoutée de l'entreprise était faible. De plus, la répercussion de la taxe sur le prix de vente amenait le consommateur final à payer à la fois la taxe sur la consommation et celle sur la production.

Prenons l'exemple d'une entreprise 1 qui produit la matière « a », laquelle est utilisée dans la production du bien « b » par l'entreprise 2. Le bien « b » est lui-même incorporé dans le bien « c » produit par l'entreprise 3. Imaginons que, dans la situation où il n'y aurait pas de taxe, les prix de vente soient les suivants : $P_a = 10$; $P_b = 20$; $P_c = 30$

*L'entreprise 1 qui souhaite continuer à percevoir 10 malgré la taxe sur la production va la répercuter sur le prix de vente de « a ». On aura donc $P_a' = 11,8$ dont 1,8 ($11,8 * 15,25\%$) de taxe payée par l'entreprise 1.*

L'entreprise 2 va agir de la même manière. Elle paye sa matière « a » plus cher et pour conserver sa marge de 10, elle doit percevoir 21,8. C'est possible en appliquant un prix de vente $Pb' = 25,72$. Elle conservera donc bien 21,8 et reversera 3,92 à l'Etat dont 1,8 de taxe directement liée à « a » et déjà payée par l'entreprise 1.

L'entreprise 3 fixera $Pc' = 42,15$ dont 35,72 pour elle soit une marge de 10 et 6,43 de taxe (1,8 de taxe liée à « a » et déjà payé par les entreprises 1 et 2 ; 2,12 de taxe liée à la valeur ajoutée dans « b » par rapport à « a » et déjà payée par l'entreprise 2 et 2,51 de taxe liée à la valeur ajoutée apportée par l'entreprise 3).

Par conséquent, pour un produit c qui devrait valoir 30 pour le consommateur, le prix est augmenté de 12,15 et la taxe perçue est de 40,5% de Pc du fait de l'effet cascade et de la répercussion de la taxe sur le consommateur final.

Mais c'est avant tout sur la question des investissements que Maurice Lauré, inspecteur des finances, s'est penché lorsqu'il a inventé la TVA. En effet, il reprochait à la taxe sur la production de toucher les investissements au même titre que n'importe quel bien de consommation finale. Or, les entreprises n'investissent pas pour le plaisir mais bien pour économiser du temps et de l'argent et donc augmenter leur productivité. Pour Maurice Lauré, il était essentiel de favoriser les investissements pour ainsi augmenter la production et par répercussion, la taxe prélevée dessus. Cependant, puisque les entreprises qui fabriquaient ce type particulier de bien étaient taxées et répercutaient le coût engendré par cette taxe sur le prix de vente et que les entreprises qui décidaient de fabriquer elles-mêmes leurs immobilisations étaient également taxées, cela réduisait considérablement le champ des investissements qu'il était opportun de réaliser. En effet, puisque le coût des investissements était augmenté de 15,25%, le gain attendu devait également être plus important pour qu'une entreprise choisisse d'investir.

Prenons l'exemple d'une entreprise qui fabrique une machine qu'elle utilisera ensuite pour augmenter sa productivité. Le coût de fabrication est de 100. Pour que le retour sur investissement prévu soit positif, les gains attendus doivent donc être supérieurs à 100. En revanche, dans le cas où une taxe sur la production est appliquée, l'entreprise doit payer à l'Etat 15,25 en plus des 100 que lui coûte la machine. Elle n'investira donc que si le gain attendu est supérieur à 115,25, ce qui élimine d'office bon nombre d'investissements.

C'est donc en 1954 que Maurice Lauré parvient, non sans mal à faire adopter son idée révolutionnaire par le Parlement français. D'abord appliquée aux plus grandes entreprises seulement, le principe est généralisé par la loi du 6 janvier 1966 adoptée par Valéry Giscard

d'Estaing. Désormais, les entreprises collectent donc la taxe auprès des consommateurs finaux et peuvent déduire celle payée sur les achats qu'elles utilisent dans leur processus de production. Ainsi, elles ne reversent à l'Etat que la différence entre la TVA collectée sur leur chiffre d'affaires et celle payée à condition que cette dernière soit déductible, ce qui évite la taxation en cascade.

Aujourd'hui, la TVA est elle aussi critiquée principalement parce que le même taux est appliqué à tous les consommateurs sans prise en compte de leurs revenus. Par conséquent, et puisque les ménages les plus pauvres ont un taux d'épargne plus faible que les ménages les plus aisés, ils sont taxés sur la quasi-totalité de leur revenu au titre de la TVA alors qu'un ménage ayant un taux d'épargne de 20% ne sera taxé que sur 80% de ses revenus. Malgré ses inconvénients, la TVA s'est exportée dans tous les pays de l'Union Européenne puis dans le monde entier. Certes, chaque pays a ses spécificités en termes de TVA et, même en se concentrant uniquement sur le cas français, on s'aperçoit que les taux ont beaucoup évolué pendant les décennies qui nous séparent désormais de son invention. La TVA est donc un impôt évolutif qu'il est relativement facile de modifier à la marge mais il n'en reste pas moins la principale ressource de l'Etat français¹. C'est pourquoi une réforme en profondeur de cette taxe est un sujet plus que sensible.

Mais avant d'aller plus loin sur ce point, il est important de se pencher plus en détails sur le fonctionnement et les principes de la TVA.

II. LE FONCTIONNEMENT DE LA TVA

La TVA est applicable aux activités économiques réalisées à titre onéreux par un assujetti. Par conséquent, pour être soumise à TVA, une opération doit être réalisée de manière répétitive et traduire une intention de profit. Dans le cas contraire, cela sera considéré comme une activité de gestion de patrimoine. En outre, il doit exister une contrepartie, monétaire ou non, à l'opération de nature économique même si la valeur de cette contrepartie n'est pas nécessairement équivalente à celle du bien ou de la prestation achetée. En revanche, un lien direct doit être établi entre la prestation et la contrepartie, ce qui implique que la prestation soit individualisée. Enfin, pour être taxable, l'activité doit être réalisée par un assujetti. Pour être considéré comme assujetti, l'individu qui réalise des activités économiques à titre onéreux doit le faire de manière indépendante, sous sa responsabilité et avec une entière liberté. Il est donc clair que les salariés ne peuvent pas être considérés comme des assujettis.

¹ Cf. Annexe 1 : Prévision des recettes fiscales 2017

La TVA s'applique aussi bien aux livraisons de biens corporels, à savoir à leur transfert de propriété, qu'aux prestations de service. Néanmoins, comme dans toute règle, il existe bien évidemment des exceptions. Par exemple, les importations sont taxées même si elles sont en dehors du champ d'application de la TVA alors qu'un certain nombre d'opérations, y compris les exportations, sont exonérées bien qu'elles entrent à priori dans le champ d'application de la taxe. En outre, certaines opérations non taxables le sont sur option. Ayant mentionné cela, il n'est cependant pas nécessaire, pour les besoins du sujet traité de s'attarder plus longtemps sur ces différentes exceptions.

Le taux normal de TVA actuellement appliqué en France est de 20% mais il existe de nombreux biens et services pour lesquels un taux intermédiaire à 10%, un taux réduit à 5.5% ou un taux super réduit à 2,1% sont en vigueur. Sans entrer dans les détails de l'application de ces différents taux, on peut préciser que, d'une manière générale, les produits de première nécessité sont moins taxés que les autres.

En principe, la TVA est un impôt neutre pour les entreprises. Elle est payée en grande partie par les ménages. Pour autant, ce sont bien les vendeurs ou prestataires de services qui sont chargés de collecter la TVA pour la reverser à l'Etat. Dès lors, les entreprises sont les premières concernées. L'idée est, non plus d'appliquer une taxe en cascade, mais d'en collecter une partie à chaque étape de la production d'où son nom de taxe sur la valeur ajoutée. En effet, chaque entreprise reverse à l'Etat une taxe dont le montant est calculé non pas sur la valeur du bien vendu ou du service rendu mais uniquement sur la valeur qu'elle a ajoutée aux biens consommés dans le processus de production.

Reprenons l'exemple utilisé précédemment pour illustrer la taxe sur la production qui a été remplacée par la TVA. Cela permettra une comparaison plus aisée. Nous avons donc toujours trois entreprises 1, 2 et 3 qui produisent les biens « a », « b » et « c » avec les prix hors taxe suivants : $P_a = 10$; $P_b = 20$; $P_c = 30$. Notons que « a » est toujours incorporé dans « b » et « b » dans « c ».

L'entreprise 1 souhaite toujours conserver 10. C'est donc à ce montant que s'élèvera son prix hors taxe. La TVA à 20% portera le prix de vente, toutes taxes comprises à 12. L'entreprise 1 collectera ainsi 2 de taxe qu'elle reversera à l'Etat.

L'entreprise 2 va acheter le bien « a » pour 12. Cependant elle pourra déduire les 2 de taxe payée. Pour conserver sa marge de 10, elle n'aura donc pas besoin de percevoir 22 HT mais toujours 20. Le prix TTC du bien « b » s'élèvera donc à 24. L'entreprise 2 aura ainsi collecté 4 de taxe mais, après déduction des 2 payés sur l'achat du bien « a », elle ne reversera que 2 à l'Etat soit 20% de sa valeur ajoutée de 10.

De la même manière, l'entreprise 3 fixera son prix hors taxe à 30, collectera 6 de TVA payée par le consommateur final et déduira 4 de taxe payée sur l'achat de « b ». Elle reversera donc 2 à l'Etat.

Par conséquent, pour un bien c qui devrait valoir 30, le prix est porté à 36 du fait de la TVA, ce qui correspond bien à une taxe de 20% payée par le consommateur final mais collectée au fur et à mesure de la production de valeur ajoutée.

En pratique, on ne calcule évidemment pas le montant de TVA dû par une entreprise à l'Etat bien par bien car nombreux sont ceux qui sont utilisés dans la production de plusieurs autres biens. La technique adoptée est de soustraire au montant total de TVA collectée le montant de la TVA payée sur les achats et qu'il est possible de déduire car ces derniers ont été utilisés pour réaliser une opération taxable en France. Les entreprises payent donc tout de même une petite partie de la TVA que perçoit l'Etat lorsqu'elles effectuent des achats qui sont exclus du droit à déduction, comme par exemple les véhicules de transport de personne, ou lorsque l'assujettissement est partiel c'est-à-dire que le bien n'est utilisé qu'en partie pour les besoins de l'activité économique.

Du fait de ce fonctionnement, ce sont d'abord les vendeurs et prestataires de service qui perçoivent la TVA avant de la reverser. Dès lors, se pose la question de savoir pourquoi et quand la taxe peut être exigée par l'Etat. C'est de là que découlent les concepts de fait générateur et d'exigibilité. S'il est vrai que ces deux notions sont étroitement liées et coïncident souvent, ce n'est pas toujours le cas d'où l'intérêt de les distinguer. Alors que le fait générateur correspond à l'événement qui fait que la taxe va devenir exigible, l'exigibilité correspond au moment où le Trésor peut effectivement exiger le paiement de sa créance.

Dans le cas des livraisons de bien, le principe est simple dans la mesure où le fait générateur et l'exigibilité correspondent tout deux au moment de la livraison du bien c'est-à-dire de son transfert de propriété. Il existe quelques cas particuliers, en effet en cas de location vente, même si le transfert de propriété ne s'effectue qu'à l'issue d'une période de location, la vente à terme étant certaine, la TVA devient exigible dès la délivrance du bien. Pour les fluides comme le gaz, l'eau ou l'électricité, elle intervient au moment du relevé de compteur.

Concernant les prestations de services, cas qui nous intéressera plus particulièrement dans le cadre de l'étude du secteur du BTP, le fait générateur et l'exigibilité ne sont pas confondus. Le fait générateur correspond à l'exécution de la prestation. Quant à l'exigibilité, elle est constituée par l'encaissement. Dans le cas où des avances ou des acomptes sont versés, ces sommes sont considérées comme des encaissements et déclenchent donc

l'exigibilité. En revanche, lorsque le paiement est effectué par traite, l'exigibilité n'intervient qu'au moment du paiement effectif par le client et non au moment de la remise à l'escompte. Cela étant dit, il est possible pour les prestataires de service de mettre en œuvre une option afin que l'exigibilité soit déclenchée par le débit du compte client en comptabilité c'est-à-dire à la date de facturation. Cependant, le choix de cette option ne peut pas retarder l'exigibilité. Par conséquent, si des acomptes sont versés avant la facturation, la TVA sur ces encaissements devient tout de même exigible.

Ayant rappelé le fonctionnement de la TVA de manière assez générale, il est temps à présent de se pencher sur l'objet même de ce mémoire à savoir son autoliquidation.

CHAPITRE 2 – L’APPARITION DE L’AUTOLIQUIDATION INTRACOMMUNAUTAIRE ET SES CONSEQUENCES

L’autoliquidation de la TVA intracommunautaire est née à la suite de la création du marché intérieur européen afin de permettre aux Etats membres de continuer à percevoir la taxe sans créer de distorsion de compétition. En effet, si la TVA est bien un outil national, son autoliquidation, en revanche, est une invention purement européenne. Pour comprendre son utilité, il est donc essentiel de connaître le contexte européen. L’étude des règles de TVA dans les échanges intracommunautaires nous permettra également de comprendre en quoi l’autoliquidation de la TVA a pu entraîner une augmentation des fraudes.

I. VERS UNE HARMONISATION EUROPEENNE DE LA TVA

L’harmonisation de la TVA au niveau européen est, depuis longtemps une préoccupation majeure. Dès le 11 avril 1967, la première directive du Conseil² est adoptée. Elle a pour objet de contraindre les pays membres à abandonner leurs propres systèmes de taxation sur le chiffre d’affaires afin de les remplacer, au plus tard le 1er janvier 1970, par une seule et même taxe, celle sur la valeur ajoutée. Suite aux difficultés de certains pays à respecter ce délai, la date limite est repoussée au 1er janvier 1972 par la directive du 9 décembre 1969³. Parallèlement à la première, la deuxième directive⁴ établit les règles d’harmonisation concernant le champ d’application, l’assiette d’imposition et les règles de territorialité. S’en suit l’adoption de la sixième directive⁵ le 17 mai 1977 et son entrée en vigueur le 1er janvier 1978. Cette dernière, qui est venue remplacer la deuxième directive accentue et complète l’harmonisation en fixant notamment les principes de fait générateur et d’exigibilité ainsi que le régime de déduction.

Concernant les échanges économiques entre Etats membres, l’introduction de la TVA dans l’ensemble des pays de l’Union Européenne n’a pas modifié le principe en vigueur consistant à taxer les importations à la douane et à détaxer les exportations sauf en ce qui concerne les prestations de services pour lesquelles c’est le lieu d’établissement du preneur qui détermine la TVA à payer. Cependant, dès la première directive, la volonté de suppression de ce mécanisme est évoquée. En effet, le souhait d’établir un marché commun européen implique que les entreprises collectent la TVA sur les biens vendus au sein de l’Union

² Directive 67/227/CEE

³ Directive 69/463/CEE

⁴ Directive 67/228/CEE

⁵ Directive 77/388/CEE

Européenne sans prise en considération de la nationalité de l'acheteur. Cependant, avant de mettre en place ce principe de taxation dans le pays d'origine, il était nécessaire de commencer par supprimer les frontières fiscales. C'est ce qui a été décidé grâce à la signature de l'Acte Unique Européen en février 1986. Ce dernier fixait l'objectif de la réalisation d'un marché unique ayant pour principe la libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux. C'est finalement en 1993 que le marché intérieur voit le jour. Entre ces deux dates, de nombreuses négociations relatives à la TVA se sont déroulées. Mais le principe de taxation dans le pays d'origine posait certaines difficultés qui se sont révélées insurmontables.

Suite à l'impossibilité de trouver un accord, les modifications apportées à la Sixième Directive⁶ le 16 décembre 1991 renoncent à appliquer de manière immédiate le principe de taxation dans le pays d'origine. La taxation dans le pays de destination est donc maintenue de manière provisoire, initialement jusqu'à fin 1996, même si ce principe n'a, à ce jour, pas encore été abandonné. Certains efforts ont pourtant été effectués grâce à la Directive du 19 octobre 1992⁷ dont le but était de rapprocher les taux de TVA des Etats membres en instaurant un taux minimum à 15% pour le taux plein et à 5% pour le taux réduit. Malgré tout, les progrès sont restés modérés. L'une des principales modifications apportées par le marché intérieur est donc la disparition des termes « importation » et « exportation » pour désigner les échanges au sein de l'Union Européenne. On parle désormais de livraison ou d'acquisition intracommunautaire. En outre, les formalités précédemment effectuées aux frontières sont désormais à la charge des entreprises. Ce sont elles qui doivent déclarer à la fois leurs livraisons intracommunautaires exonérées et les acquisitions intracommunautaires sur lesquelles elles doivent payer la TVA bien qu'elles puissent également la déduire. Il n'y a donc pas de sortie de trésorerie et cela se traduit par un simple jeu d'écritures comptables. C'est ainsi qu'est né le principe de l'autoliquidation de la TVA intracommunautaire. Il est à noter que, même si ses ventes à l'étranger sont exonérées de TVA, l'exportateur pourra tout de même déduire la taxe payée en amont.

La naissance du principe expliqué ci-dessus a conduit à déterminer son champ d'application. Effectivement, l'autoliquidation de la TVA intracommunautaire n'est possible que sous certaines conditions. Outre la nécessité que l'opération économique entre dans le champ d'application de la TVA, à savoir qu'elle soit réalisée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, il est bien évidemment indispensable d'une part que les acquisitions

⁶ Directive 91/680/CEE

⁷ Directive 92/77/CEE

intracommunautaires soient taxables et d'autre part que l'acquéreur puisse les déduire. Or, dans certains cas, les acquisitions ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, c'est le vendeur qui facture la TVA du pays dans lequel il est établi et qui en est redevable. Dès lors, l'autoliquidation de la TVA n'a plus de sens. Cette situation se produit lorsque les achats sont effectués par une personne morale non assujettie en ce qui concerne l'activité pour laquelle elle effectue l'acquisition, par un assujetti qui ne réalise que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou par un exploitant agricole placé sous le régime forfaitaire, à condition que le montant des acquisitions réalisées au cours de l'année civile précédente ou de l'année civile en cours ne dépasse pas un certain seuil déterminé par chaque Etat membre et fixé à 10 000€ en France. Pour ces personnes bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD), il est impossible de déduire la TVA, par conséquent, il n'est pas utile d'imposer l'acquisition plutôt que la livraison. Notons tout de même qu'il existe des exceptions pour certains biens.

En pratique, on considère que la livraison peut être exonérée dès lors que l'acquéreur a fourni un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre et que le vendeur s'est assuré de l'existence et de la validité de ce numéro. Bien qu'ils aient été, dans un premier temps, exclus de ce dispositif, les assujettis à TVA en France qui ne sont pas établis sur le territoire de l'Union Européenne peuvent désormais avoir recours à l'autoliquidation.

En plus de ces conditions de fond, les autorités ont dû mettre en place des conditions de forme afin d'éviter les dérives. Ainsi, il est par exemple nécessaire de disposer de la preuve de l'expédition des biens hors de France, qu'il s'agisse d'un document de transport, d'une facture du transporteur ou de tout autre document. Les factures, quant à elles, doivent comporter la mention « Exonération de TVA, article 262 ter, I du CGI » ainsi que les numéros de TVA intracommunautaire du vendeur et de l'acquéreur.

En outre, les entreprises participant à des échanges avec d'autres pays de l'Union Européenne doivent transmettre mensuellement à l'administration fiscale une déclaration d'échange de biens (DEB) et/ou de services (DES). Ces déclarations, qui indiquent pour la DEB le montant des biens introduits si celui-ci est supérieur à 460 000€ et le montant des biens expédiés dans l'UE et, pour la DES, les prestations de service intracommunautaires, permet entre autres à l'administration fiscale de surveiller les flux et notamment si la TVA sur les acquisitions a bien été déclarée. En effet, l'utilisation de l'autoliquidation n'autorise pas pour autant les entreprises à ne pas déclarer la TVA autoliquidée, cette dernière doit figurer dans la déclaration CA3 aux emplacements prévus à cet effet (achats de prestation de services

intracommunautaires, acquisitions intracommunautaires, ventes à distance taxables dans l'Etat membre d'arrivée et livraisons intracommunautaires).

En ce qui concerne leur comptabilisation, les opérations intracommunautaires ne doivent pas être enregistrées hors taxe. Au contraire, des écritures de TVA autoliquidée doivent être passées, ces dernières étant fortement semblables à celles que nous étudierons dans le cas du secteur du BTP, elles ne seront pas détaillées ici.

II. LE DEVELOPPEMENT DES FRAUDES CARROUSEL

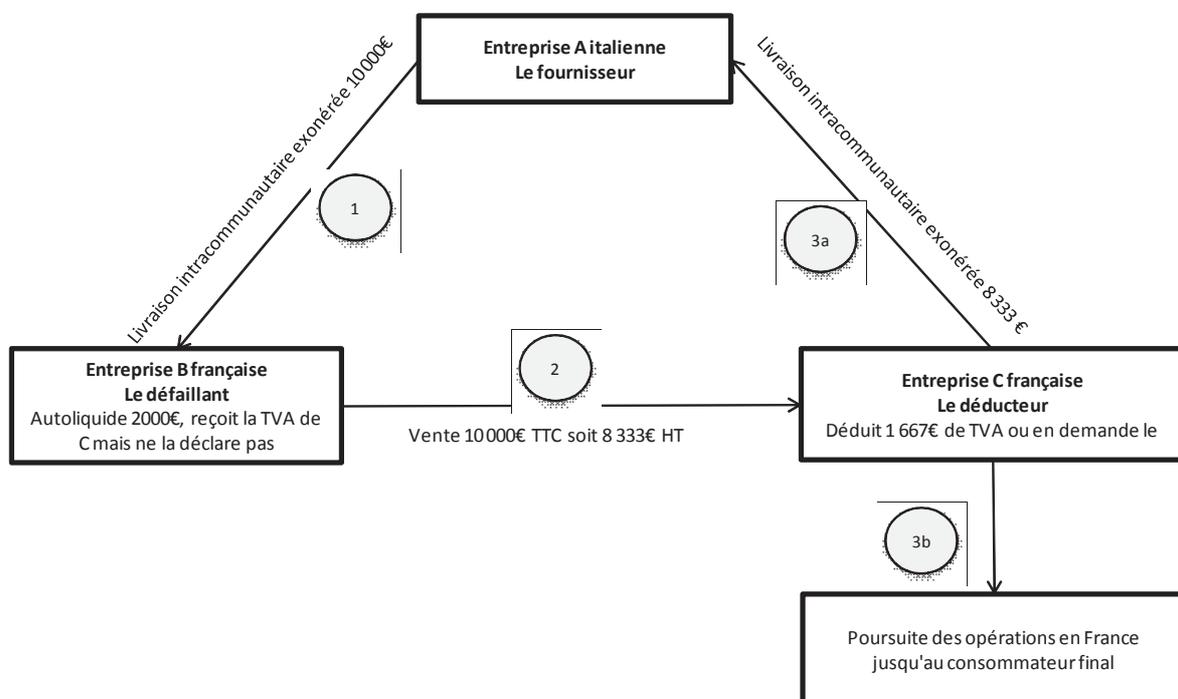
Malgré les dispositifs de contrôle mis en place, la fraude à la TVA, et notamment dans le contexte des échanges intracommunautaires, est fréquente bien que, comme toute activité illégale, elle soit difficilement mesurable avec précision. On peut toutefois affirmer que, depuis le traité de Maastricht en 1993, la fraude carrousel, notamment, a connu un essor important.

Le principe du carrousel de TVA consiste à créer des droits à déduction fictifs en faisant effectuer un circuit aux marchandises entre plusieurs entreprises établies dans différents Etats membres de l'UE. Cela permet de profiter de la rupture de la chaîne de TVA au passage des frontières. Le nombre d'entreprises impliquées dans la fraude peut être important afin de rendre plus difficile le travail des autorités fiscales. Ainsi, en déduisant ou en se faisant rembourser la TVA alors que la collecte de cette dernière n'a pas été déclarée, les fraudeurs réussissent à baisser les prix de manière abusive puisqu'ils ont acquis les biens sans payer les taxes afférentes.

L'idée de départ est donc extrêmement simple. Elle consiste pour une entreprise à vendre des marchandises en facturant la TVA mais sans la déclarer. Elle est donc en mesure de maintenir ses prix TTC au niveau des prix hors taxe de ses concurrents. Cependant, l'entreprise doit auparavant acquérir les marchandises et, si elle le fait en France, elle devra nécessairement payer la TVA dessus. Certes, cette dernière est déductible mais il faudra alors attendre la prochaine déclaration de TVA pour l'imputer sur la TVA collectée si elle en déclare. Dans le cas contraire, il faudra demander son remboursement, ce qui est encore plus long. Or, ces entreprises sont souvent éphémères. C'est donc là qu'interviennent les échanges intracommunautaires et l'autoliquidation de la TVA. En effet, si l'entreprise achète ses marchandises dans un autre Etat de l'UE, cela change la donne puisque la TVA ne lui sera pas facturée. Elle n'aura donc pas besoin de demander son remboursement et pourra disparaître dans la nature avant que tout soupçon ne commence à peser sur elle.

Encore une fois, le meilleur moyen de rendre les choses plus facilement compréhensibles est de prendre un exemple constitué de trois entreprises complices.

Soit une société B française, qui achète ses marchandises 10 000€ hors taxe à une société A italienne, cette dernière appartenant au même groupe que B. Selon les principes de la taxe dans les échanges entre pays membres, B va donc autoliquider la TVA pour 2 000€. Elle revend ensuite les marchandises à une société C, française également, en lui facturant 10 000€ de marchandises TTC soit 8333,33€ HT et 1666,67€ de TVA. L'entreprise B devrait donc subir une perte si elle reversait la TVA. Mais il n'en est rien puisqu'elle ne déclarera pas cette TVA collectée et disparaîtra. Elle aura donc payé 10 000€ et récupéré 10 000€. Notons qu'il est possible, pour la société B, de facturer une marge. Par exemple, elle peut fixer un prix hors taxe à 9 000€. Elle recevra donc 10 800€ TTC soit une marge de 800€ mais le prix des marchandises restera inférieur à leur prix réel de 10 000€ HT. L'entreprise C, qui pourra se faire rembourser la TVA, aura donc acheté des marchandises à un coût très faible et inférieur à celui du marché (ici 10 000€) du fait de la rétention de TVA de la part de l'entreprise B. Elle pourra ensuite écouler sa marchandise en profitant d'un avantage concurrentiel ou, dans certains cas, la revendre à l'entreprise A qui rachètera 8333,33€ (dans l'hypothèse où aucune marge n'est appliquée par B, ni par C) des biens qu'elle avait vendu 10 000€ au départ. Dans ce cas, les marchandises seront retournées au point de départ, d'où le terme de carrousel.



CHAPITRE 3 – L’AUTOLIQUIDATION APPLIQUEE AUX OPERATIONS NATIONALES

Afin de faire face à ce type de fraude dont l’idée est, pour l’acheteur, de déduire un montant de TVA qui n’a pas été collecté par le vendeur, l’une des solutions consiste à remettre en cause le principe de la TVA et à ne collecter cette dernière que sur la vente au consommateur final. Cela revient, pour les entreprises, à autoliquider leur TVA sur les achats, même nationaux, et empêche donc la rétention de la taxe par une entreprise intermédiaire de la chaîne. C’est pourquoi la Commission Européenne a autorisé ses membres à appliquer ce mécanisme au commerce intérieur dans certains cas particuliers.

I. LES CONDITIONS D’APPLICATION DE L’AUTOLIQUIDATION EN INTERNE

En vertu de l’article 27 de la directive sur la TVA datant du 17 Mai 1977 précitée, il est depuis longtemps possible, pour tout Etat membre de l’UE, d’appliquer des règles spécifiques dans le but de simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée à condition que cela n’influence que de manière négligeable le montant total de la taxe payée par le consommateur final. Mais cela ne pouvait, auparavant, se faire que sur dérogation et impliquait donc, pour un pays qui aurait souhaité mettre en place l’autoliquidation de la TVA, d’en faire la demande au Conseil de l’Union Européenne et de la renouveler de manière périodique. Ce processus pouvait donc se révéler assez contraignant.

Bien que ce dernier existe toujours, un effort de simplification a, depuis, été entrepris par le Conseil afin de faciliter la mise en place de l’autoliquidation de la TVA par les Etats membres. En effet, depuis l’adoption d’une nouvelle directive le 28 novembre 2006⁸, une autre disposition est venue s’ajouter à la possibilité de demander une dérogation, possibilité désormais traitée par l’article 395. La directive autorise à présent les Etats membres à rendre redevable de la TVA les assujettis destinataires de certaines opérations. Ces dernières ont été déterminées en se basant sur les dérogations précédemment accordées et après consultation de tous les Etats membres, bien que seuls certains d’entre eux aient fait un retour sur le sujet. L’article 199 précise quelles sont ces opérations. Nous pouvons les citer ici rapidement. Il s’agit :

- Des travaux de construction
- De la mise à disposition de personnel pour les travaux cités ci-dessus

⁸ Directive 2006/112/CE

- Des livraisons de biens immeubles lorsqu'ils ne sont pas exonérés en raison d'une option prise par le fournisseur
- Des livraisons de matériaux usagers et de déchets⁹
- Des livraisons de biens donnés en garantie
- Des livraisons de biens après l'exercice d'un droit de réserve de propriété
- Des livraisons de biens immeubles par un débiteur dans le cadre d'une procédure de vente forcée

Certaines modifications ont ensuite été apportées à cette directive, toujours pour aller vers un plus grand champ d'application potentiel du mécanisme d'autoliquidation. En effet, suite au développement de fraudes massives sur le marché des quotas d'émission de gaz à effet de serre, une directive de 2010¹⁰ a instauré la possibilité de mettre en place l'autoliquidation de la TVA dans le secteur en question jusqu'en 2015. Cependant, avant même que cette échéance soit atteinte, une nouvelle directive¹¹ venant modifier les premières a vu le jour. Cette dernière a été adoptée en 2013 et repousse à 2018 la date de fin d'application dudit mécanisme en ce qui concerne les quotas d'émission de gaz à effet de serre. En outre, elle étend la liste des opérations pour lesquelles l'assujetti destinataire peut être désigné comme redevable. Cela dit, comme pour les quotas d'émission de gaz à effet de serre, ces dispositions ne peuvent s'appliquer que de manière temporaire jusqu'au 31 Décembre 2018. Il s'agit :

- Des livraisons de téléphones mobiles
- Des livraisons de circuits intégrés
- Des livraisons de gaz et d'électricité
- Des livraisons de certificats de gaz et d'électricité
- Des livraisons de consoles de jeu, tablettes et ordinateurs portables
- Des livraisons de céréales et plantes industrielles
- Des livraisons de métaux bruts ou semi-finis et notamment les métaux précieux

L'utilisation de ces articles par les Etats membres leur permet donc une plus grande liberté mais elle s'accompagne aussi d'obligations notamment en termes d'évaluation de l'efficacité du dispositif et de communication, au comité de la TVA, des critères de comparaisons avec la situation antérieure.

⁹ Cf. Annexe 2 : Précisions sur les opérations liées aux matériaux usagés pouvant être soumises à autoliquidation

¹⁰ Directive 2010/23/UE

¹¹ Directive 2013/43/UE

Malgré les quelques contraintes qui y sont liées, les vingt-huit Etats membres de l'Union Européenne ont choisi d'appliquer l'autoliquidation de la TVA dans au moins un des secteurs concernés par l'article 199 et cités ci-dessus. Si, dans certains pays, cela a été fait de manière assez précoce, on peut tout de même noter une forte dynamique de l'autoliquidation de la TVA depuis quelques années. En effet, seize des Etats membres ont mis en place des mesures allant dans ce sens ou les ont étendues entre 2013 et 2015.

Les modalités de mise en œuvre sont, dans la plupart des cas, similaires d'un pays à l'autre. La mesure s'applique aux échanges entre assujettis. Les organismes publics et les assujettis partiels ne sont concernés par l'autoliquidation que dans sept des vingt-huit Etats membres. Lorsque l'activité tout comme les acquéreurs et vendeurs entrent dans le champ d'application de l'autoliquidation, cette dernière est alors obligatoire la plupart du temps mais certaines spécificités existent. Par exemple, en Autriche, lorsqu'il existe un doute sur la nécessité ou non de rendre l'acquéreur du bien ou le preneur du service redevable de la TVA, la décision peut être prise sur simple accord mutuel entre les parties concernées. Une autre exception existe à Malte où, si l'acheteur souhaite faire appliquer l'autoliquidation, il doit procéder à une demande auprès des autorités afin de vérifier que le service concerné entre bien dans le champ d'application. Il n'y a donc aucune obligation pour le prestataire qui peut continuer à utiliser le schéma classique de facturation de la TVA. Enfin, dans certains pays, il existe un seuil sur le montant de la transaction ou des transactions annuelles en deçà duquel l'autoliquidation de la TVA ne s'applique pas. Mais cela ne concerne que sept Etats membres.

Parmi les secteurs concernés par le dispositif, ceux qui ont été transposés dans la législation du plus grand nombre d'Etats membres sont la livraison de matériaux usagers et de déchets, les transferts de quotas de gaz à effet de serre, les travaux de construction et la mise à disposition de personnel pour ce type de travaux. Pour les autres secteurs, moins de la moitié des Etats membres sont concernés. En France, l'autoliquidation de la TVA est obligatoire dans les quatre cas cités ci-dessus mais également pour les services de communication électronique et les livraisons de gaz et d'électricité.

II. LA PROPOSITION D'UNE NOUVELLE DIRECTIVE EUROPEENNE

On s'aperçoit donc que, comme c'est souvent le cas dans l'Union Européenne, il n'existe pas d'harmonisation entre les Etats membres et chacun applique les règles qu'il désire à condition qu'elles entrent dans le cadre global fixé par l'Europe. Certes, une vraie volonté existe de créer un espace de TVA unique et harmonisé afin de venir remplacer le

système actuel. Cependant, la mise en œuvre d'un tel projet, s'il aboutit, prendra du temps. Or, certains Etats, subissant des manques à gagner importants liés à la montée en puissance de la fraude à la TVA, ont réclamé des solutions plus rapides et notamment l'autorisation d'appliquer l'autoliquidation de la TVA à tous les domaines d'activité.

C'est dans ce contexte que le Conseil de l'Union Européenne a adopté, le 21 décembre dernier, une proposition de directive qui, si elle est approuvée par le Conseil de l'UE, viendra ajouter un paragraphe à l'article 199 de la directive 2006/11/CE. Ce dernier permettra la mise en place par certains Etats membres d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé, aussi appelé MALG. Ce dernier consistera à prévoir que le redevable de la TVA soit l'assujetti destinataire des prestations de services ou livraisons de biens dans le cas où la facture dépasse un certain seuil fixé à 10 000€. Encore une fois, la mesure étant prise en attendant la création d'un espace unique de TVA européen, elle n'est que temporaire et s'applique jusqu'au 30 juin 2022. L'objectif de cette décision étant de réduire la fraude à la TVA dans les pays de l'Union Européenne qui en sont le plus victime, la possibilité ne sera pas offerte à tous d'utiliser ce mécanisme. En effet, des conditions pour pouvoir prétendre au MALG sont énoncées dans la proposition de directive. Pour qu'un Etat puisse mettre en place ce mécanisme, il devra respecter trois conditions. Premièrement le manque à gagner lié à la fraude doit être important. C'est pourquoi l'écart entre la TVA perçue par les autorités fiscales et la TVA totale théoriquement exigible, exprimé en pourcentage de cette dernière, doit dépasser l'écart médian de la Communauté Européenne de cinq points au minimum. A titre d'indication, en 2014, la France n'aurait pas rempli ce critère puisque l'écart médian était de 10,4% contre 14,18% pour la France soit une différence de 3,78 points¹². En outre, au moins un quart de cet écart doit être lié à la fraude carrousel. Enfin, cette solution ne doit être appliquée qu'en dernier recours si aucune autre mesure ne suffit à lutter contre la fraude. L'Union Européenne ne néglige donc pas les difficultés que peut entraîner l'utilisation du MALG dans certains des Etats membres et, consciente des risques de déplacement de la fraude vers les Etats limitrophes, elle autorisera ces derniers à mettre également en œuvre le dispositif sous conditions. Ces dernières sont l'existence d'une frontière commune avec un Etat utilisant le MALG, l'établissement d'un risque de déplacement de la fraude et l'insuffisance d'autres mesures de contrôle pour lutter contre. Cette disposition pourrait donc profiter à de nombreux pays de l'Union Européenne.

¹² Cf. Annexe 3 : Estimations du manque à gagner de TVA en 2013 et 2014 dans les pays de l'UE

Bien sûr, la proposition doit encore être transposée en directive et, une fois cela fait, rien ne nous indique que la France mettra en place le MALG. En effet, on ne sait pas si les autorités françaises trouveront souhaitable cette modification du régime de TVA, ni même si les conditions d'application sont respectées par notre pays. Or, avant tout changement, il faudrait qu'une demande soit déposée et acceptée par la Commission Européenne. Néanmoins, l'adoption de cette proposition de Directive nous amène à nous interroger sur les conséquences que pourrait avoir une telle mesure si elle était appliquée en France. Et, pour répondre à cette question, il semble essentiel de mieux comprendre et connaître le fonctionnement de l'autoliquidation dans le commerce intérieur. Pour cela, l'une des solutions consiste à étudier un secteur où l'autoliquidation de la TVA est déjà en place, en l'occurrence les activités de construction.

PARTIE 2

-

L'AUTOLIQUIDATION DE LA TVA DANS LE SECTEUR DU BTP

Nous avons, jusqu'ici, évoqué l'autoliquidation de la TVA afin de mieux comprendre son histoire et ainsi apprécier plus facilement ses qualités et ses défauts. Cependant, nous n'avons à aucun moment mis l'accent sur le secteur du bâtiment. En effet, si les activités de construction sont bien soumises à l'autoliquidation de la TVA pour les contrats de sous-traitance signés depuis le 1^{er} janvier 2014, d'autres secteurs sont également concernés. Il paraît donc opportun de justifier le choix d'un focus sur ce type d'activités.

Il est clair que le secteur du bâtiment est celui auquel on pense immédiatement lorsque l'on évoque l'autoliquidation de la TVA. Pourtant, en France, ce n'est pas le premier dans lequel ce processus a été mis en place. On peut notamment citer les déchets neufs d'industrie ou les transferts de quotas de gaz à effet de serre qui sont soumis au mécanisme d'autoliquidation respectivement depuis 2008 et 2011. Au total, ce sont plus de 6% des recettes de TVA de l'Etat français qui proviennent d'activités où la taxe est autoliquidée.¹³ Cela étant dit, le secteur du BTP contribue en grande partie à ce chiffre. Effectivement, au niveau de l'Union Européenne, on estime que plus de la moitié des sommes soumises à l'autoliquidation de la TVA le sont pour des activités de construction.¹⁴ Ce constat cache deux causes distinctes et pourtant interconnectées. D'une part, comme indiqué précédemment, de nombreux Etats membres ont choisi d'opter pour l'application de l'article 199 dans ce secteur. D'autre part, même si tous les pays de l'Union Européenne avaient mis en place l'autoliquidation de la TVA dans tous les secteurs où cela est autorisé, la part des activités de construction dans les montants soumis à la TVA autoliquidée serait d'environ un tiers, soit une large majorité.¹⁵ Il est clair que, si dix-sept des Etats membres ont transposé dans leur législation nationale le changement de redevable de la taxe pour ce secteur, c'est en partie lié à son importance en termes de volume monétaire brassé. En effet, puisqu'on a ici à faire à de fortes valeurs ajoutées, cela a pour conséquence non seulement d'aggraver les effets néfastes de la fraude à la TVA pour les Etats mais aussi de la rendre plus attractive pour les fraudeurs.

¹³ Cf. Annexe 4 : L'importance de l'autoliquidation dans les recettes de TVA

¹⁴ Cf. Annexe 5 : L'importance de chaque secteur soumis à l'autoliquidation

¹⁵ Cf. Annexe 6 : L'importance de chaque secteur soumis à l'autoliquidation si elle était appliquée à tous les secteurs où cela est possible dans tous les pays membres

D'autant plus que le fonctionnement du secteur favorise particulièrement le développement des fraudes.

En outre, et de par son importance, bon nombre de comptables sont confrontés au secteur de la construction, quelque soit la taille du cabinet dans lequel ils travaillent. Cela est moins fréquemment le cas pour les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre par exemple. C'est pour ces différentes raisons qu'il paraît intéressant de se pencher sur le sujet. En préambule, nous présenterons le fonctionnement du secteur du BTP et préciserons le champ d'application de l'autoliquidation de la TVA. Puis nous étudierons l'impact de ce mécanisme sur la gestion d'entreprise et la comptabilité. Enfin, nous nous pencherons sur quelques cas particuliers.

CHAPITRE 4 – LES PARTICULARITES DU SECTEUR DU BTP ET L'AUTOLIQUIDATION

Le secteur du BTP est particulièrement touché par les fraudes. Il ne s'agit pas uniquement de fraudes à la TVA mais aussi, par exemple, de travail dissimulé. On note également de nombreuses pratiques anticoncurrentielles comme des ententes sur les prix.¹⁶ Il s'agit donc d'un secteur sensible et si l'autoliquidation ne peut pas impacter l'ensemble de ces pratiques abusives, elle permet au moins de lutter contre la fraude à la TVA.

I. LES FRAUDES A L'ORIGINE DE L'AUTOLIQUIDATION

Le secteur du bâtiment présente certaines particularités et notamment le fait que la sous-traitance y est monnaie courante. Pour toute construction les intervenants sont multiples. Il est donc nécessaire de comprendre le rôle de chacun.

A la base de tout chantier, on trouve un maitre d'ouvrage qui est, en fait, le client final à l'origine du projet. C'est lui qui fixe le cahier des charges. Il exprime donc ses besoins, les objectifs, le calendrier ainsi que le budget à respecter. Afin de gérer son projet, le maitre d'ouvrage fait appel à un maitre d'œuvre. Ce dernier va se pencher sur les aspects plus pratiques et chercher les meilleurs moyens d'atteindre les objectifs fixés. Il est responsable des choix techniques qui sont faits. Il s'agit de l'entreprise principale. Afin de réaliser le projet de manière concrète, il peut faire appel à sa propre équipe mais également à des sous-traitants afin de leur confier la réalisation de certaines tâches pour lesquelles il ne possède pas les ressources nécessaires en interne. Les sous-traitants peuvent, eux-mêmes faire appel à d'autres sous-traitants pour exécuter une partie des travaux qui leur sont confiés et ainsi de suite. On peut donc avoir plusieurs niveaux de sous-traitants.

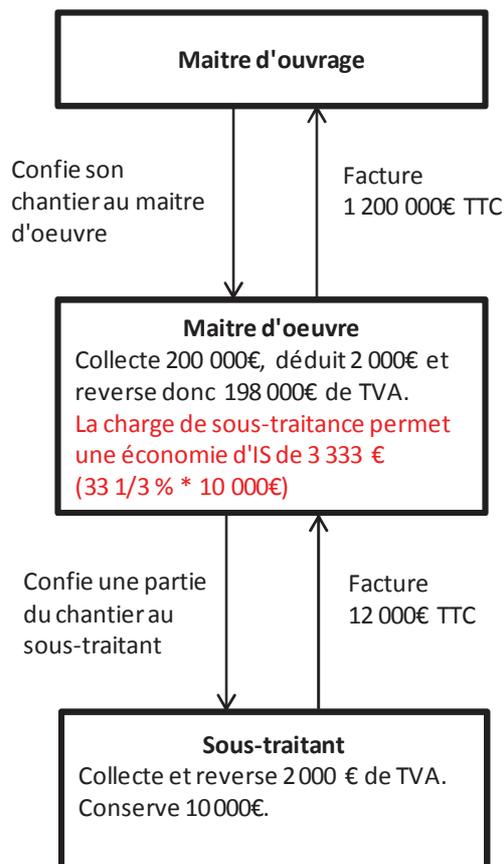
Le problème de ce fonctionnement, pour l'administration fiscale, réside dans la présence d'une multitude de sous-traitants censés collecter la TVA auprès du maitre d'œuvre. En effet, ces derniers sont en bout de chaîne et leur nombre rend les contrôles plus difficiles. Mais ils sont surtout nombreux à disparaître après avoir établi leur facture, empoché le prix de la prestation mais avant d'avoir reversé à l'Etat la taxe qui lui est due. Dans certains cas, la prestation est d'ailleurs fictive et les entreprises sous-traitantes sont créées dans le seul but d'émettre de fausses factures qui permettent au maitre d'œuvre de déduire de la TVA qui ne sera jamais véritablement collectée et d'ainsi augmenter sa marge ou réduire ses prix. La

¹⁶Selon les Résultats 2016 de la DGCCRF

durée de vie des entreprises sous-traitantes est très faible afin que l'administration fiscale n'ait pas le temps de réagir. En effet, lorsque les transactions frauduleuses sont portées à sa connaissance, les sous-traitants n'existent déjà plus. Ils ont été remplacés par de nouvelles entreprises qui peuvent à leur tour émettre de fausses factures. Dans d'autres cas, la facture couvre une prestation réelle mais est établie à un faux nom ou pour des quantités et donc des montants plus importants que ce dont il est réellement question. L'avantage de cette fraude est double puisqu'elle permet non seulement de déduire de la TVA abusivement mais aussi d'augmenter les charges afin de réduire le bénéfice imposable. En outre, en donnant l'illusion que la prestation est réalisée par un sous-traitant et non par ses propres salariés, l'entreprise peut tenter de couvrir le travail dissimulé.

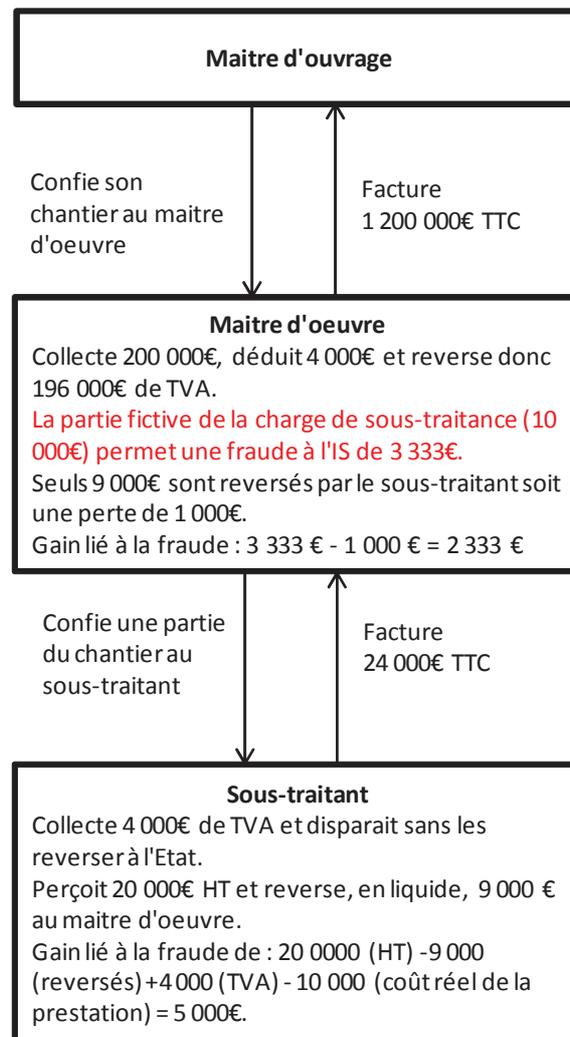
Afin de clarifier les choses, schématisons l'exemple d'un chantier très simplifié pour lequel le maître d'ouvrage paie un million d'euros au maître d'œuvre qui ne fait appel qu'à un seul sous-traitant.

En l'absence de fraude à la facturation fictive, la situation était la suivante avant la mise en place de l'autoliquidation :



L'Etat récupère donc bien 200 000€ de TVA (198 000€ + 2 000€) soit 20% du prix hors taxe facturé au maître d'ouvrage.

Imaginons à présent qu'il existe une entente entre le maître d'œuvre et le sous-traitant qui facturera sa prestation au double de sa valeur réelle puis reversera la différence en liquide au maître d'œuvre en conservant une marge (ici 10% de la différence HT). On aura donc :



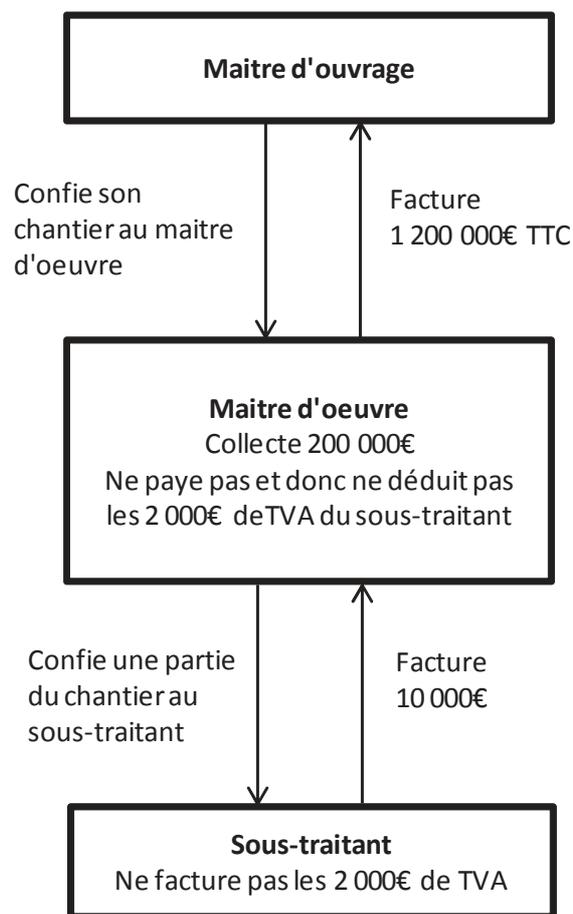
La situation profite donc à la fois au sous-traitant et au maître d'œuvre mais l'Etat ne perçoit jamais les 4 000€ de TVA et fait face à une fraude à l'IS de 3 333€. Notons qu'en ce qui concerne uniquement la fraude à la TVA, la surfacturation ou facturation fictive n'est pas une condition nécessaire puisque, dans le premier cas, le sous-traitant aurait très bien pu disparaître sans reverser les 2 000€ de TVA due. Cependant, cela permet d'augmenter les montants en jeu, d'autant plus si aucune prestation n'est réellement effectuée.

Contrairement à beaucoup d'autres secteurs dans lesquels l'autoliquidation de la TVA est en place, notamment celui des transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, le

passage de frontière n'est donc pas particulièrement en cause dans la mise en place de la fraude. C'est pourquoi, on ne parle pas ici de fraude carrousel mais plutôt de sous traitants défaillants.

L'autoliquidation, dans le secteur de la construction, s'adresse donc aux sous-traitants qui ne doivent plus facturer de TVA. Cette dernière sera collectée par le maitre d'œuvre auprès du maitre d'ouvrage comme c'était le cas précédemment, à la différence près que le maitre d'œuvre n'aura plus de TVA sur la sous-traitance à déduire.

En reprenant l'exemple précédent, on aura donc :



Reste à savoir quelles activités sont concernées car toutes les prestations de services utilisées dans le secteur du bâtiment ne sont pas soumises à autoliquidation.

II. LE CHAMP D'APPLICATION DE L'AUTOLIQUIDATION

D'une manière générale, on peut noter que le dispositif s'applique aux prestations de services et non aux livraisons de biens qui en sont exclues. Cela va de soi dans la mesure où les entreprises visées sont les sous-traitants à savoir l'entreprise à qui un entrepreneur confie, sous sa responsabilité, l'exécution de tout ou partie du contrat conclu avec le maître de l'ouvrage¹⁷.

Le bulletin officiel des finances publiques du 26 Décembre 2014 apporte un certain nombre de précisions sur les activités concernées ou non par l'autoliquidation de la TVA. Il y est fait mention de « travaux de construction de bâtiments et autres ouvrages immobiliers, y compris les travaux de réfection, de nettoyage, d'entretien et de réparation des immeubles et installations à caractère immobilier ». Outre les travaux de construction purs effectués par les différents corps de métier qui permettent la construction de biens immeubles (charpentiers, carreleurs, menuisiers, couvreur...), ils comprennent aussi les travaux publics et ouvrages de génie civil, à savoir la construction de routes, de ports, de canalisations, les forages, l'aménagement de parcs et jardins publics et bien d'autres travaux. Sont également concernés les travaux d'équipement des immeubles. Ces derniers sont définis comme l'installation de biens mobiliers qui perdent ce caractère puisqu'ils sont incorporés à une construction immobilière et deviennent donc des éléments de la construction considérés comme tels aux yeux de l'administration fiscale. Dans cette catégorie, on peut citer, notamment, les installations de sanitaires comme les douches ou les lavabos ou encore l'installation d'une cuisine équipée, les installations électriques y compris la pose des lampes, les installations de chauffage ou de canalisation mais aussi les installations d'éclairage public, de signalisation routière ou la pose d'enseignes sur les façades d'immeubles. En outre, l'autoliquidation de la TVA s'applique aux travaux de réparation ou de réfection ayant pour but la remise en état d'un bien immobilier. Cela comprend aussi bien le remplacement d'éléments usagés d'une installation que l'ajout de nouveaux éléments ou matériaux qui viennent s'intégrer à un immeuble ou à une installation qui y est incorporée.

Notons que certaines opérations postérieures aux travaux de construction entrent tout de même dans le champ d'application de l'autoliquidation de la TVA. Il s'agit des « opérations de nettoyage qui sont le prolongement ou l'accessoire des travaux visés ci-dessus ». Cela dit, dans le cas où le nettoyage est confié à un sous-traitant dont c'est l'unique fonction et qu'un contrat différent est donc établi, ces activités sont exclues du dispositif. Les

¹⁷ Selon l'article 1er de la loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975,

prestations de démolition et les travaux de maintenance sont d'autres opérations postérieures incluses dans le champ d'application du processus.

Au contraire, certaines activités sont explicitement exclues afin d'éviter toute interrogation à leur sujet. C'est le cas des prestations intellectuelles telles que celles fournies par les géomètres, les bureaux d'études ou sociétés d'ingénierie par exemple. Les contrats de location, même s'ils comprennent une prestation de montage et de démontage sur place par un opérateur ne sont pas, non plus, soumis au processus d'autoliquidation de la TVA. Il en est de même pour la fabrication de matériaux ou d'ouvrages ayant pour objet d'équiper un immeuble car cette activité est considérée comme une livraison de biens.

Bien qu'il puisse être compliqué pour les entrepreneurs de savoir s'ils doivent ou non se soumettre à l'autoliquidation, les activités incluses ou exclues du champ d'application sont à présent définies assez précisément. Cependant, il arrive qu'un sous-traitant fournisse une prestation hybride dans le sens où elle englobe à la fois une prestation de service soumise à l'autoliquidation de la TVA et une livraison de bien qui ne l'est pas. Dans ce cas, la règle est assez simple ; si les deux activités font l'objet d'un contrat unique, alors le régime de l'autoliquidation s'applique à la totalité du contrat. Au contraire, s'il est possible de distinguer deux contrats, chacun concernant l'une des opérations, un régime différent pourra être appliqué à chacun des contrats. Prenons l'exemple d'un contrat de maintenance qui inclut de la main d'œuvre et des pièces à remplacer. Dans le cas où les pièces sont facturées séparément, il faudra faire figurer la TVA sur cette facture. En revanche, si la facturation est globale, l'autoliquidation de la TVA s'appliquera à l'ensemble de la facture et non pas à une partie de celle-ci seulement, ce qui compliquerait les choses.

CHAPITRE 5 – L'AUTOLIQUIDATION DE LA TVA EN PRATIQUE

Pour les sous-traitants, connaître le champ d'application de l'autoliquidation est une première étape essentielle afin d'éviter de facturer de la TVA à tort. En effet, cette dernière ne serait pas déductible par le maître d'œuvre qui exigerait alors une nouvelle facture sans TVA. Cela dit, il ne s'agit que d'un pré requis nécessaire mais loin d'être suffisant pour appliquer le principe de l'autoliquidation. En effet, du côté des sous-traitants, il faut également être en mesure de présenter les factures de manière conforme à la législation, d'enregistrer en comptabilité les travaux effectués et de remplir les déclarations de TVA. A l'exception de l'établissement de factures en autoliquidation, le maître d'ouvrage fait face aux mêmes obligations pratiques bien que les modalités en soient différentes. D'où l'intérêt de présenter le schéma comptable à appliquer du côté de l'acquéreur comme de celui du prestataire et d'examiner dans un second temps la manière dont la déclaration de TVA de chacun d'entre eux doit être effectuée.

I. LE SCHEMA COMPTABLE

Avant la mise en place de l'autoliquidation de la TVA, l'enregistrement comptable des factures de sous-traitance se faisait de manière classique, c'est-à-dire que des comptes de TVA collectée et de TVA déductible étaient utilisés respectivement par les sous-traitants et les maîtres d'œuvre. Ce rappel des règles d'application de la TVA permet de mieux visualiser les particularités engendrées par l'autoliquidation.

Illustrons nos propos avec un exemple qui sera repris tout au long de cette partie consacrée au schéma comptable. Imaginons le cas d'un peintre en bâtiment qui intervient dans le cadre de la construction d'un immeuble neuf. Ce sous-traitant facture sa prestation 12 000€. Avant 2014 et l'utilisation du mécanisme de l'autoliquidation et en considérant par mesure de simplification que le taux plein était déjà à 20%, il passait donc les écritures suivantes :

411		Entreprise X (Maitre d'œuvre)	14 400	
	706	Prestations de services		12 000
	44571	TVA collectée		2 400
512		Banque	14 400	
	411	Entreprise X (Maitre d'œuvre)		14 400

De son côté, le maître d'œuvre enregistrerait la facture reçue de 14 400€ de la manière suivante :

604		Achat de prestations	12 000	
44566		TVA déductible sur autres biens et services	2 400	
	401	Entreprise Y (Sous traitant)		14 400
401		Entreprise Y (Sous traitant)	14 400	
	512	Banque		14 400

Ce schéma a été quelque peu modifié depuis l'introduction de l'autoliquidation de la TVA. En effet, cette dernière n'est plus collectée par le sous-traitant qui n'a donc plus à s'en préoccuper dans ses écritures comptables alors que le maître d'œuvre doit à la fois la collecter et la déduire. Cependant, afin de différencier la taxe autoliquidée de celle collectée et déduite de manière classique, les comptes de TVA utilisés ne sont pas identiques à ceux présentés ci-dessus. Le plan comptable général n'indique aucun compte de TVA autoliquidée pour raison de sous-traitance. En revanche, le compte 4452 correspond à la TVA due intracommunautaire. On reste donc dans l'idée d'une TVA autoliquidée. C'est pourquoi on peut utiliser des sous-comptes provenant des racines 4452 et 44562 pour passer ces écritures. Il serait également possible d'utiliser un sous-compte du 4457.

En reprenant l'exemple précédent, on aura donc chez le sous-traitant :

411		Entreprise X (Maître d'œuvre)	12 000	
	7062	Prestation de services en autoliquidation		12 000

512		Banque	12 000	
	411	Entreprise X (Maître d'œuvre)		12 000

Chez le maître d'œuvre, les écritures sont légèrement plus longues :

6042		Achat de prestations en autoliquidation	12 000	
	401	Entreprise Y (Sous traitant)		12 000
4456622		TVA sur sous traitance autoliquidée	2 400	
	44522	TVA due sur sous traitance autoliquidée		2 400

401		Entreprise Y (Sous traitant)	12 000	
	512	Banque		12 000

Sans négliger le fait que cela ait puisse être déstabilisant au départ dans la mesure où il s'agit d'un changement d'habitudes, le passage de ces écritures n'a rien de très compliqué en soi. D'autant plus que les logiciels comptables permettent d'automatiser le traitement. En effet, de la même manière que l'on peut paramétrer l'application d'une TVA déductible au taux de 20% pour les achats de fournitures administratives par exemple, on peut aussi paramétrer que l'utilisation d'un compte « Achat de prestations en autoliquidation » générera

automatiquement les deux lignes d'écriture de TVA présentées ci-dessus. Dans le logiciel Quadratus, la démarche à suivre est la suivante. Il convient dans un premier temps de créer un code TVA à appliquer aux prestataires de travaux immobiliers en autoliquidation. Pour cela, il faut utiliser la gestion de dossier et plus particulièrement l'onglet TVA. En effet, aux côtés des traditionnelles colonnes indiquant les comptes de TVA sur les achats, les ventes et les acquisitions d'immobilisations, on trouve une colonne autoliquidation. Cette dernière doit être renseignée avec un type d'autoliquidation, ici les prestations de travaux immobiliers mais également avec un taux de TVA ainsi qu'un compte de TVA collectée et de TVA déductible.

Code	Taux	Compte/Achat	Compte/Vente	Compte/Immo	Autoliquidation
0	0.00				
3	20.00	44566000	44571000	44562000	
4	10.00	44566000	44571000		
7	0.00				
20	20.00	44566200	44520000		6 Prestataire trav

Comptes de TVA	Biens & services	Immobilisations
Déductible		
A régulariser		

Comptes de TVA	Déductible	Collectée (due)
Intracom	44566200	44520000

Type	Libelle
1	Acquisition intracom.
2	Prestations intracom.
3	Prestataire téléphonique
4	Prestataire électricité
5	Prestataire déchets
6	Prestataire travaux immobiliers
7	Prestataire autres
8	Importations

La deuxième étape consiste simplement à associer le code TVA ainsi créé aux comptes de charges auxquels il doit s'appliquer. Pour cela, il suffit d'aller dans la modification du plan comptable. Une fois le code TVA appliqué, on voit s'afficher, en visualisation, le type d'autoliquidation que l'on a indiqué précédemment.

Plan Comptable [Visualisation]

Compte 60411000 Intitulé SOUS TRAITANCE TVA AUTO LIQUID Clé d'appel G SOUSTRA

Prochain Client (F2) Prochain Fournisseur (F3) Compte créé le 09/04/2014

1 : Paramètres 2 : Compléments

Adresse
Complément
CP et Ville
Pays
Tél Fax

Edite M2 Personne morale
Siret
Profession
Intitulé frn. :
Email

Droit
Famille
Niveau de droit 0
(Tous les droits)

Devise
Suivi des devises
Code Devise

CAP
Périodicité
Compte charges à régulariser par défaut :

Compte collectif
Contrepartie multi-contreparties

TVA
Code TVA 20 20% Code TVA 7 à 0 % = Opérations non imposables
Code TVA 8 = Livraisons intracommunautaires
Code TVA 9 = Exportation hors CEE
Tva des DOM Autoliquidation
Tva sur Décaissements : 6 Prestataire travaux immobiliers
Achats en franchise

Compte à lettré
Détail en clôture
A centraliser
Cumul journal
Prochaine lettre AB

Divers
Niveau relance 0
Désactiver ce compte (Saisie interdite)
Accessible dans le module Intérêts comptes courants

Affectation des collectifs	Année N	Année N-1	Année N-2
Montant des débits	386 168,36	164 638,70	0,00
Montant des crédits	1 000,00	0,00	0,00

Editer Sauver Annuler Fermer

II. L'ETABLISSEMENT DES FACTURES ET LES OBLIGATIONS DECLARATIVES

Nous avons vu que le paramétrage des logiciels de comptabilité permet de rendre le passage d'écritures de TVA autoliquidée assez simple. Cela dit, la modification du schéma comptable n'est pas la seule conséquence de l'autoliquidation de la TVA pour les entrepreneurs.

En effet, le premier point de vigilance, qui intervient avant même les écritures comptables est l'élaboration des factures. La réglementation à ce propos n'est pas très contraignante puisqu'il est simplement nécessaire, pour le sous-traitant, d'apposer une mention indiquant « autoliquidation » sur la facture qui ne doit, bien entendu, faire apparaître aucune TVA. Contrairement au cas de l'autoliquidation qui concerne les échanges entre pays européens, il n'est pas nécessaire de faire apparaître un numéro de TVA intracommunautaire puisqu'il ne s'agit pas de commerce extérieur. Pour le maître d'œuvre qui facture sa prestation au maître d'ouvrage, aucune modification majeure n'est à constater au sujet des factures émises. En revanche, une certaine attention doit être portée aux factures reçues. Par exemple, il n'est pas nécessaire pour le preneur d'autoliquidier la TVA dans le cas où le sous-traitant bénéficie d'une franchise en base de TVA¹⁸. Or, la connaissance de cette information n'est

¹⁸ Franchise en base de TVA : Dispositif qui dispense les entreprises de la déclaration et du paiement de la TVA sur les prestations ou ventes qu'elles réalisent. Ce régime fiscal s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'a pas dépassé certains seuils.

pas toujours une évidence pour le maître d'œuvre. En outre, il doit être vigilant aux taux de TVA appliqués, ces derniers pouvant différer selon les cas. En effet, le taux de 20% s'applique aux habitations neuves, à savoir toute construction nouvelle ou tous travaux concernant des bâtiments de moins de 2 ans mais également tout agrandissement de plus de 10% de la surface ou encore le remplacement de plus de la moitié du gros œuvre ou d'un tiers du second œuvre. Le taux de 10%, quant à lui, concerne les travaux de rénovation. Enfin, les travaux engendrant une amélioration énergétique de l'habitation se voient récompensés par l'application d'un taux de TVA de 5,5%. Il n'est donc pas toujours simple de s'y retrouver. Pourtant, en autoliquidation, comme dans toute autre forme de TVA, il faut utiliser les bons taux au bon moment. Cela étant dit, le maître d'œuvre se doit de connaître les chantiers sur lesquels il fait appel à des sous-traitants, d'autant plus qu'il établit lui aussi une facture à l'attention du maître d'ouvrage. De par son activité, il est donc censé maîtriser les règles relatives aux taux de TVA.

Une fois les factures émises ou reçues et les écritures de TVA passées au bon taux pour le maître d'œuvre, les entreprises doivent également effectuer leur déclaration de TVA sur l'imprimé CA3 chaque mois sauf si le montant de TVA à décaisser de l'année précédente ne dépasse pas 4 000€, auquel cas, elles peuvent opter pour une déclaration trimestrielle. Pour les entreprises soumises au régime d'imposition simplifié, la déclaration se fait annuellement sur l'imprimé CA12, bien que cela ne soit plus possible dans le secteur du BTP pour les nouvelles entreprises créées depuis le 1^{er} janvier 2015. Une fois de plus, l'autoliquidation de la TVA complique les choses puisque ce n'est pas parce que la taxe est collectée et déduite par la même personne qu'elle ne doit pas être déclarée.

En ce qui concerne le sous-traitant, il doit déclarer les prestations de services qu'il a réalisées même s'il n'a pas collecté de TVA dessus. Il devra donc mentionner, dans sa déclaration, le montant hors taxe de ses factures pour lesquelles la TVA est censée être exigible au cours du mois écoulé. Pour ce faire, il doit renseigner la ligne 05 « Autres opérations non imposables » de l'imprimé CA3. Notons ici qu'il ne s'agit en rien de TVA collectée et que, par conséquent, le sous-traitant risque d'être confronté assez fréquemment à une situation de crédit de TVA dont il devra demander le remboursement. Quant au maître d'œuvre, il devra lui aussi indiquer ce même montant de prestations hors taxe dans sa déclaration. Cependant, pour lui, ces opérations sont taxables même si elles sont déduites dans le même temps, c'est donc la ligne 02 de l'imprimé « Autres opérations imposables » qu'il

devra remplir. Ces montants devront être séparés selon le taux de TVA applicable au même titre que les ventes et prestations de services classiques.

Afin de ne pas multiplier les copies d'écran, nous avons pris l'exemple d'une entreprise qui est concernée par les deux situations à savoir qu'elle établit des factures de sous-traitance en autoliquidation (ici pour 7800€), mais qu'elle est également preneuse de services pour lesquels l'autoliquidation est utilisée (ici pour un montant de 5535€).

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES							
OPÉRATIONS IMPOSABLES (H.T.)			OPÉRATIONS NON IMPOSABLES				
01	Ventes, prestations de services	0979	71 710	04	Exportations hors UE	0032	
02	Autres opérations imposables	0981	5 535	05	Autres opérations non imposables	0033	7 800
2A	Achats de prestations de services intracommunautaires..... (article 283-2 du Code général des impôts)	0044		06	Livraisons intracommunautaires	0034	
2B	Importations (entreprises ayant opté pour le dispositif d'autoliquidation de la TVA à l'importation)	0045		6A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029	
03	Acquisitions intracommunautaires (dont ventes à distance et/ou opérations de montage	0031		07	Achats en franchise	0037	
3A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030		7A	Ventes de biens ou de prestations de services réalisées par un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0043	
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujéti non établi en France (article 283-1 du Code général des impôts)	0040		7B	Régularisations ... (Important : cf. notice)	0039	
3C	Régularisations ... (Important : cf. notice)	0036					
B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER							
TVA BRUTE				Base hors taxe	Taxe due		
Opérations réalisées en France métropolitaine							
08	Taux normal 20 %	0207		70 938	14 188		
09	Taux réduit 5,5 %	0105					
9B	Taux réduit 10 %	0151		6 307	631		
Opérations réalisées dans les DOM							
10	Taux normal 8,5 %	0201					
11	Taux réduit 2,1 %	0100					
12						
Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)							
13	Anciens taux	0900					
14	Opérations imposables à un taux particulier (décompte effectué sur annexe 3310 A).....	0950					
15	TVA antérieurement déduite à reverser				0600		
5B	Somme à ajouter, y compris acompte congés (exprimées en euro).....				0602		
La ligne 11 ne concerne que les DOM. Les autres opérations relevant du taux de 2,1% déclarées sur l'annexe 3310A.							
16	Total de la TVA brute due (lignes 08 à 5B)					14 819	
7C	Dont TVA sur importations bénéficiant du dispositif d'auto-liquidation				0046		
17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires				0035		
18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco				0038		

Pour le maître d'œuvre, qui vient de déclarer des opérations taxables, il est également nécessaire de les déduire afin de ne pas avoir à reverser la TVA à l'Etat. Il doit donc indiquer le montant de TVA déductible correspondant au montant hors taxe renseigné à la ligne 02. Ce montant devra donc venir s'ajouter à la TVA déductible payée par l'entreprise afin de compléter la ligne 20 de l'imprimé CA3 « Autres biens et services ». Dans notre cas, et en considérant que la totalité de la TVA autoliquidée déclarée le soit à un taux de 20%, elle est donc de $5\,535 \times 20\%$ soit 1 107€. Dans l'exemple ci-dessous, ce montant est compris dans les

8 338€ de TVA déductible. Les 7 231€ restant concernent des achats non soumis à l'autoliquidation de la TVA.

TVA DÉDUCTIBLE			
19	Biens constituant des immobilisations	0703	
20	Autres biens et services	0702	8 338
21	Autre TVA à déduire	0059	
	(dont régularisation sur de la TVA collectée [cf. notice]		
22	Report du crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	
2C	Somme à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euro).....	0603	
		23	Total TVA déductible (lignes 19 à 2C)
			8 338
22A	Indiquer ici le coefficient de taxation forfaitaire applicable pour la période s'il est différent de 100 %		<input type="text" value="0"/>
		24	Dont TVA non perçue récupérable par les assujettis disposant d'un établissement stable dans les DOM (articles 295-1-5° et 295 A du code général des impôts)
		0709	

Une remarque complémentaire s'impose lorsque l'on parle de déclaration de TVA dans le secteur du bâtiment. Bien que cela ne soit pas en lien direct avec le sujet de l'autoliquidation, il semble tout de même nécessaire de préciser qu'il faut faire attention à l'exigibilité de la TVA. En effet, comme précisé précédemment, dans le cas des prestations de services, l'exigibilité de la TVA n'a pas lieu, sauf option, au moment du débit du compte client ou, dans le cas de l'autoliquidation, au moment du crédit du compte fournisseur, mais bien au moment de l'encaissement. Il ne suffit donc pas, pour remplir la déclaration, de regarder le solde des comptes de TVA autoliquidée. Il est nécessaire de s'aider des relevés de banque pour déterminer les montants correspondant à des factures en autoliquidation qui ont été encaissés ou décaissés au cours du mois.

Une fois la déclaration CA3 effectuée, le maître d'œuvre pourra donc solder ses comptes de TVA autoliquidée, tout du moins pour ce qui concerne la partie encaissée au cours du mois. Si l'on reprend les données de l'exemple étudié précédemment, il passera donc les écritures suivantes :

44522		TVA due sur sous traitance autoliquidée	2 400	
	4456622	TVA sur sous traitance autoliquidée		2 400

CHAPITRE 6 – PRESENTATION DE CAS PARTICULIERS

Pour des raisons de simplification et afin de rendre le cas général plus facilement compréhensible, nous avons jusqu'ici pris l'hypothèse qu'il n'y avait qu'un seul sous-traitant ou, du moins, que tous les sous-traitants étaient en relation directe avec le maître d'œuvre. L'autre hypothèse retenue concernait le paiement du sous-traitant qui se faisait par le maître d'œuvre dans la mesure où ce dernier refacturait lui-même le service au maître d'ouvrage. Or, dans certains cas, c'est le maître d'ouvrage qui paie directement le sous-traitant. Ainsi, le paiement ne transite pas par le maître d'œuvre. On peut donc se demander comment réagir, au niveau comptable et fiscal lorsqu'on rencontre l'une de ces situations.

I. LE CAS DES CHAINES DE SOUS-TRAITANTS

Le premier cas particulier n'en est pas vraiment un puisqu'il concerne les chaînes de sous-traitants. Or, il est loin d'être rare qu'un sous-traitant puisse lui-même faire appel à un autre sous-traitant. Contrairement au cas simple présenté jusqu'ici, le fonctionnement du secteur du bâtiment se divise en effet fréquemment en plus de trois niveaux. On a donc toujours un maître d'ouvrage, un maître d'œuvre et des sous-traitants à la différence près que ces derniers ne sont pas nécessairement tous au même niveau. Si certains se voient confier des travaux directement par le maître d'œuvre, d'autres, qui sont des sous-traitants de second niveau (voire de 3^{ème} ou 4^{ème} niveau) sous traitent pour le compte d'une entreprise agissant elle-même en tant que sous-traitante.

Dès lors, la question se pose de savoir à qui le mécanisme d'autoliquidation s'applique. Faut-il soumettre au dispositif uniquement les sous-traitants de premier rang ou bien uniquement ceux de dernier rang ou encore l'ensemble des sous-traitants ? Pour répondre à cette question, il convient de revenir à la raison de la mise en place de l'autoliquidation, à savoir la fraude. Il est assez clair que cette dernière peut avoir lieu à n'importe quel niveau de la chaîne de sous-traitants. Dans ces circonstances, limiter l'autoliquidation à certains sous-traitants risquerait de se révéler être une mesure inefficace puisqu'il serait aisé de reporter la fraude sur un autre niveau de sous-traitance. C'est pourquoi le Bulletin Officiel des Finances Publiques du 24/12/2014, déjà cité précédemment, précise que le dispositif vise les « travaux immobiliers réalisés par un sous-traitant quel que soit son rang en cas de sous-traitance de chaîne. »

C'est pour cette raison qu'il arrive assez fréquemment qu'une entreprise soit à la fois dans la situation du sous-traitant qui facture ses prestations hors taxe et dans celle du donneur

d'ordre qui achète une prestation de construction pour laquelle il doit autoliquider la TVA. C'est en fait le cas de l'ensemble des sous-traitants à l'exception de ceux de dernier rang. Il leur faut donc connaître et appliquer les règles relatives aux deux statuts qu'ils occupent successivement.

II. LE PAIEMENT DIRECT

Les sous-traitants sont donc confrontés à des situations diverses et variées. Il en est de même en ce qui concerne leur paiement. Celui-ci peut s'effectuer par le maître d'œuvre en suivant la logique de la chaîne mais il est également possible pour le maître d'ouvrage de payer directement le sous-traitant, pour le compte de l'entreprise principale et pour la partie du marché qu'il réalise, à condition que cela soit prévu dans la convention de sous-traitance. Dans ce cas, les règles ne diffèrent pas d'une situation plus classique. En effet, c'est toujours le maître d'œuvre qui devra autoliquider la TVA car, même s'il n'intervient pas dans l'opération de paiement, cette dernière a été effectuée en son nom.

Afin de clarifier la situation, reprenons l'exemple du peintre en bâtiment utilisé précédemment. A l'origine de ses travaux se trouve un promoteur immobilier qui souhaite faire construire un immeuble, en vue de revendre les logements, sur un terrain qu'il avait préalablement acheté. Ce dernier, ici nommé le maître d'ouvrage Z a confié un contrat de construction à une entreprise principale, le maître d'œuvre X qui a décidé de sous-traiter les travaux de peinture au sous-traitant Y. La situation décrite est donc identique à celle étudiée précédemment à l'exception près que nous prenons ici l'hypothèse que c'est le maître d'ouvrage Z qui procédera au paiement du peintre. Pour que cela soit possible, le sous-traitant va donc adresser sa facture pour un montant hors taxe de 12 000€ à la fois au maître d'œuvre et au maître d'ouvrage. Notons toutefois que la facture en question, comprenant évidemment la mention « Autoliquidation », sera établie au nom du maître d'œuvre X quel qu'en soit le destinataire. Le sous-traitant devra donc dans un premier temps enregistrer la facture établie au nom du maître d'œuvre avant de transférer la créance client vers le maître d'ouvrage. Par conséquent, le sous-traitant passera les écritures suivantes concernant la facturation et le règlement.

411		Entreprise X (Maitre d'œuvre)	12 000	
	706	Prestations de services		12 000
411		Entreprise Z (Maitre d'ouvrage)	12 000	
	411	Entreprise X (Maitre d'œuvre)		12 000
512		Banque	12 000	
	411	Entreprise Z (Maitre d'ouvrage)		12 000

Concernant, le maître d'ouvrage, il devra se contenter de transférer une partie de la dette qu'il a envers le maître d'œuvre au sous-traitant et d'enregistrer le paiement de cette dernière.

401		Entreprise X (Maitre d'œuvre)	12 000	
	401	Entreprise Y (Sous traitant)		12 000
401		Entreprise Y (Sous traitant)	12 000	
	512	Banque		12 000

Quant au maître d'œuvre, il enregistrera d'abord la facture reçue par le sous-traitant de la même manière que s'il n'y avait pas de paiement direct, c'est-à-dire en autoliquidant la TVA. Il refacturera ensuite la prestation de peinture au maître d'ouvrage sans autoliquidation et soldera à la fois la dette qu'il a envers le sous-traitant et la créance qu'il a envers le maître d'ouvrage pour 12 000€ puisque le règlement a été effectué de manière directe sans transiter par lui. On remarque cependant que le maître d'ouvrage doit encore régler le montant de la TVA au maître d'œuvre afin que la créance soit tout à fait éteinte et que la TVA collectée puisse être déclarée par le maître d'œuvre.

6042		Achat de prestations en autoliquidation	12 000	
	401	Entreprise Y (Sous traitant)		12 000
4456622		TVA sur sous traitance autoliquidée	2 400	
	44522	TVA due sur sous traitance autoliquidée		2 400
411		Entreprise Z (Maitre d'ouvrage)	14 400	
	706	Prestations de services		12 000
	44557	TVA collectée		2 400
401		Entreprise Y (Sous traitant)	12 000	
	411	Entreprise Z (Maitre d'ouvrage)		12 000

Dans ce cas, comme dans la situation n'impliquant pas de paiement direct, l'entreprise principale doit indiquer le montant de TVA autoliquidée dans sa déclaration CA3. Elle devra également déclarer, de manière classique, la TVA collectée auprès du promoteur immobilier et qui s'élève, dans notre exemple à 2 400€ en ce qui concerne les prestations de peinture. Cela n'est cependant valable qu'à condition que l'encaissement de la TVA due au maître d'œuvre par le maître d'ouvrage se soit fait au cours du mois.

PARTIE 3

-

EVALUATION DU MECANISME D'AUTOLIQUIDATION GENERALISE COMME MOYEN DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Bien qu'elle soit encore récente, l'expérience de l'autoliquidation dans le secteur du bâtiment nous permet de porter un premier jugement sur l'application de ce mécanisme à une échelle relativement large. Les politiques menées dans d'autres pays européens, parfois depuis plus longtemps qu'en France pourront également nous apporter quelques éléments de jugement. Cela étant dit, le passé ne permet d'évaluer que l'application de l'autoliquidation de la TVA limitée à certains secteurs d'activité. Or, la question initiale posée par ce mémoire concerne la généralisation du processus. Il faut donc noter que certains inconvénients de l'autoliquidation utilisée dans un nombre limité de secteurs ne le sont plus lorsqu'on élargit le champ d'application. Au contraire, d'autres inconvénients s'en trouvent renforcés. C'est pourquoi il convient de rester attentif à ces différences afin de ne pas répondre à la question de savoir s'il est opportun de conserver le mécanisme d'autoliquidation en place mais plutôt de fournir une réflexion sur sa généralisation. Nous reviendrons donc d'abord sur les avantages liés à l'autoliquidation de la TVA. Puis nous en viendrons logiquement aux difficultés qu'elle engendre en distinguant bien les deux catégories citées ci-dessus avant de citer d'autres mesures qui pourraient être utilisées en complément ou à la place de l'autoliquidation de la TVA.

CHAPITRE 7 – LES AVANTAGES DU MALG

La construction européenne et les décisions qui y sont prises ont beau être critiquées, la Commission Européenne n'en reste pas moins un organe de décisions sérieux qui base les changements qu'elle propose sur des études et des réflexions approfondies. Par conséquent, si la proposition de directive concernant le MALG a été adoptée, c'est que cette mesure présente nécessairement des avantages non négligeables. Il est bien sûr possible de ne pas être d'accord avec l'avis de la Commission qui considère que ces derniers outrepassent les inconvénients qui seront développés par la suite, même si elle reste prudente en conditionnant l'application de l'autoliquidation généralisée à la satisfaction de certains critères. En revanche, il est difficile de nier l'existence de ces avantages.

I. LA DIMINUTION DES FRAUDES

Le principal point positif évoqué pour défendre le principe d'autoliquidation de la TVA est, de manière assez logique, la réduction de la fraude et par conséquent l'augmentation des recettes de l'Etat. C'est en effet uniquement dans cet objectif que la mesure a été mise en place. Cependant, les plus réticents pourront argumenter que rien ne prouve que l'autoliquidation permette réellement d'atteindre ce but.

D'un point de vue théorique, il est relativement aisé de démontrer l'efficacité du mécanisme en question. En effet, l'idée de base de la fraude carrousel est, pour un acteur économique, de déduire ou de demander le remboursement de la TVA à l'Etat alors que cette dernière n'a jamais été collectée. Or, l'autoliquidation conditionne la déduction de la TVA à sa collecte puisque c'est la même entreprise qui effectue les deux opérations simultanément en autoliquidant. La possibilité de fraude incluant une entreprise défaillante est donc totalement éliminée sauf au niveau du dernier acteur de la chaîne, le seul qui perçoit réellement un flux monétaire lié à la TVA. Mais il s'agirait alors d'une fraude plus simple et plus facile à identifier. Le raisonnement est le même dans le cas de la fraude dans le secteur du bâtiment.

En revanche, lorsque l'on souhaite s'appuyer sur des données réelles, les choses se compliquent pour différentes raisons. D'une part, la fraude à la TVA n'est pas, par définition, quelque chose que l'on déclare, elle peut donc être assez difficile à mesurer de manière précise. Les données comprendront donc nécessairement des approximations. De plus, la réalisation de tels calculs prend du temps, ce qui nous empêche d'avoir accès à des

estimations récentes. Enfin, l'évolution de la fraude à la TVA n'est pas corrélée à un seul et unique facteur. Par conséquent, le constat d'une diminution des fraudes ne signifie pas nécessairement que c'est grâce à l'autoliquidation. Au contraire, si les fraudes augmentent, l'impact de l'autoliquidation peut tout de même être positif mais dans une moindre mesure que celui, négatif, d'autres facteurs. Certains outils permettent tout de même de mesurer l'ampleur de la fraude à la TVA. Le plus fréquemment utilisé est ce que l'on appelle en anglais le *VAT gap* à savoir l'écart entre la TVA perçue par les autorités fiscales et le montant total estimé de TVA qui aurait dû être perçu au regard des lois en vigueur. Il ne s'agit donc pas à proprement parler d'une mesure de la fraude puisque les chiffres prennent aussi en compte les erreurs et les faillites réelles d'entreprises, mais cela nous donne tout de même une idée relativement sérieuse du manque à gagner des Etats lié à la fraude à la TVA. En 2014, ce montant atteignait près de 160 milliards d'euros pour l'ensemble des Etats membres de l'Union Européenne soit 14,06% de la TVA théoriquement collectée contre 14,75% en 2013¹⁹. A l'échelle européenne, les fraudes semblent donc avoir diminué entre 2013 et 2014. Or, durant cette même période, de nombreux pays ont étendu la liste des biens et services pour lesquels l'autoliquidation s'appliquait. Mais d'autres mesures antifraudes ont également été mises en œuvre, ce qui rend l'évaluation du dispositif compliquée. Par exemple, en France, malgré la mise en place de l'autoliquidation de la TVA dans le secteur du BTP, on observe une augmentation du manque à gagner de l'Etat qui passe de 20 490 à 24 477 millions d'euros ou de 12% à 14% de la TVA due²⁰. Certes, le passage du taux réduit de 7% à 10% pour les activités de rénovation ou de restauration notamment a pu avoir un impact négatif. En effet, la hausse d'un taux de TVA augmente mécaniquement l'impact de la fraude sur les activités soumises au taux en question. Or, on sait que le secteur de la restauration est particulièrement touché par les fraudes aux recettes non déclarées par exemple. Il est donc possible de trouver des explications, mais l'étude utilisée ne permet en aucun cas de prouver l'efficacité de l'autoliquidation de la TVA en France. Les autres Etats membres présentent chacun une situation différente et ne nous sont donc pas d'une grande aide non plus. Par exemple, en République Tchèque, l'écart de TVA est passé de 19% à 16% entre 2013 et 2014 sans modification au niveau de l'autoliquidation mais en augmentant les mesures de contrôle anti-fraude. Par contre en Allemagne et au Danemark, la diminution de la fraude coïncide avec l'extension de l'autoliquidation à de nouveaux biens.

¹⁹ D'après le Center for Social and Economic Research

²⁰ Cf. Annexe 7 : Evolution du manque à gagner de TVA en France

S'il est donc difficile d'y apporter des preuves empiriques et chiffrées, on admettra donc tout de même que l'autoliquidation de la TVA permet, dans une certaine mesure au moins, de combattre la fraude. C'est d'ailleurs suite à la demande de plusieurs pays comme l'Autriche ou l'Allemagne qui ont considéré leur expérience d'autoliquidation dans certains secteurs comme positive que l'impulsion de généralisation du mécanisme a été donnée.

II. L'IMPACT SUR LA TRESORERIE

Outre la réduction de la fraude, l'autoliquidation permet également de supprimer l'impact de la TVA sur la liquidité des acteurs concernés. En effet, dans le système actuel, une entreprise qui vend un bien ou un service reçoit, en plus du prix de vente, le montant de la TVA qu'elle a l'obligation de collecter. Elle ne reversera ce montant à l'Etat que plus tard. Durant la période en question, elle bénéficie donc de liquidités supplémentaires puisqu'elle a une dette envers l'Etat. Au contraire, lors d'un achat pour lequel la TVA est déductible, les entreprises se voient contraintes d'avancer le montant de la TVA même si ce dernier leur sera ensuite remboursé ou déduit de leur TVA collectée. C'est alors elles qui font une avance à l'Etat. En résumé, et de manière simplifiée, lorsqu'une entreprise est en crédit de TVA, cela contribue à grever sa liquidité alors que si elle doit de la TVA à l'Etat, elle dispose de liquidités supplémentaires. Cela crée donc une distorsion injuste entre acteurs économiques. En effet, la liquidité est d'une importance capitale dans la mesure où une entreprise qui ne peut pas faire face à ses engagements à court terme grâce à ses ressources à court terme se verra tôt ou tard contrainte à déposer le bilan. Il est bien sûr possible d'argumenter qu'il s'agit d'un avantage puisque certaines entreprises gagnent en liquidité et que ce dernier sera supprimé par l'autoliquidation, mais il s'agit d'un avantage qui favorise certains au détriment d'autres et qui n'a pas lieu d'être.

Cet argument est parfaitement illustré par le secteur du bâtiment. Avant l'introduction de l'autoliquidation, les sous-traitants facturaient la TVA, ce qui correspondait pour eux à une hausse de trésorerie. Or, ces derniers n'ont pas nécessairement de dépenses importantes à couvrir. Au contraire, le maître d'œuvre doit régler les différents sous-traitants sans avoir forcément reçu le paiement du maître d'ouvrage. En elle-même cette situation peut déjà engendrer des problèmes de trésorerie mais si on y ajoute le besoin d'avancer la TVA en la payant à chacun des sous-traitants, cela aggrave encore le problème. Grâce au mécanisme d'autoliquidation, les maîtres d'œuvres n'ont plus à effectuer cette avance. Ils autoliquident la TVA du sous-traitant et ne reversent la TVA collectée auprès du maître d'ouvrage que lorsque

celle-ci a été effectivement versée. Il s'agit donc pour eux d'un changement plus que bienvenu.

Cependant, ces avantages sont à mettre en perspective avec les inconvénients que génère l'autoliquidation de la TVA et son éventuelle généralisation à tous les secteurs de l'économie.

CHAPITRE 8 – LES INCONVENIENTS DU MALG

La mise en place de l'autoliquidation de la TVA pour les activités de construction en 2014 a provoqué une vague d'inquiétude et d'appréhension chez les personnes concernées, qu'il s'agisse des entrepreneurs dans le secteur du bâtiment ou de leurs comptables. Cela n'a rien d'étonnant dans la mesure où tout changement, quels qu'en soient les impacts à long terme provoque des désagréments à court terme. Outre l'aspect psychologique qui se traduit par une certaine réticence au changement, la modification des habitudes et des manières de travailler engendre de réels coûts. Ces derniers, souvent temporaires ne seraient qu'augmentés par la généralisation de l'autoliquidation de la TVA. Au contraire, d'autres difficultés comme le risque de déplacement de la fraude vers d'autres secteurs pourraient être évitées.

I. LES INQUIETUDES LIEES A LA GENERALISATION DE L'AUTOLIQUIDATION

Parmi les difficultés posées par la généralisation de l'autoliquidation de la TVA, la première présentée ici n'est pas de nature pratique puisqu'elle est plutôt liée au concept même de la taxe sur la valeur ajoutée. Comme expliqué précédemment, la TVA repose sur une perception de la taxe par l'Etat de manière fractionnée, à chaque étape du processus de production. Il apparaît donc clairement que l'autoliquidation de la TVA est contraire à ce principe dans la mesure où, même si elle est déclarée par tous ceux qui apportent une valeur ajoutée à un bien, elle n'est effectivement collectée et reversée que par le redevable qui vend le produit fini à un consommateur final. En cela, généraliser l'autoliquidation pourrait en quelque sorte signer l'arrêt de mort du concept même de la TVA. Pour autant, même si cela était le cas, les impacts économiques n'en seraient pas plus importants. Il est vrai que l'Etat percevrait l'intégralité de la taxe plus tard, lors de la vente finale et non au fur et à mesure du processus de production, ce qui retarderait l'encaissement des recettes. Cependant, on peut se demander sérieusement si cela constitue un réel problème. En effet, il est peu probable que l'Etat soit sujet à une crise de liquidité et il y a fort à parier que retarder la perception de la TVA ne lui ferait pas courir de grand danger. Mais la rupture avec le principe de perception fractionnée a un autre impact en cas de faillite d'une des entreprises de la chaîne de production. En effet, l'autoliquidation de la TVA implique le reversement de la totalité de la taxe concernant un bien ou service donné par un seul et même acteur économique. Par conséquent, si ce dernier fait défaut, la TVA sera entièrement perdue pour les autorités fiscales alors que, dans un système plus classique, la partie de la taxe déjà collectée au niveau

des maillons précédents de la chaîne reste perçue par l'Etat. Cet inconvénient, déjà observé dans l'application ciblée de l'autoliquidation est donc renforcé par sa généralisation mais il paraît aisément surmontable.

Le second point abordé, en revanche, semble plus problématique. Il s'agit des coûts administratifs liés au changement que devraient supporter les entreprises afin de se mettre en conformité avec la nouvelle réglementation. Effectivement, certains coûts de formation du personnel restent inévitables dans les secteurs qui n'appliquent pas encore l'autoliquidation. A cela, on peut ajouter une perte de productivité pendant une courte période de transition. Ces inconvénients ne sont cependant pas propres à l'autoliquidation de la TVA, ils sont inhérents à tout changement de réglementation. De plus, selon une étude de la Commission Européenne²¹, dans les secteurs déjà concernés par l'autoliquidation, la grande majorité du personnel confronté à des problématiques de TVA est également formée à l'autoliquidation, ce qui indique qu'il ne s'agit pas d'un travail spécialisé et considéré comme particulièrement complexe. De plus, du fait de l'application d'un seuil à 10 000€ par facture, la grande majorité des entreprises françaises, qui sont de taille modeste, devraient être épargnées par ce changement. Les coûts initiaux, même s'ils ne sont pas pharaoniques doivent cependant être pris en compte d'autant plus que l'autoliquidation de la TVA généralisée est, une fois de plus, une mesure transitoire. Fournir autant d'effort pour un mécanisme qui ne serait utilisé que pendant quelques années peut donc être considéré comme inutile. Cela dit, l'expérience en matière de mesures provisoires dans l'Union Européenne nous indique que, s'il est mis en place, ce processus pourrait rester valable plus longtemps que prévu initialement.

Malheureusement, les coûts et les contraintes pour les entreprises ne sont pas tous limités dans le temps. Il est clair que l'autoliquidation de la TVA responsabilise les acteurs économiques qui sont contraints de vérifier le statut de l'acheteur ou du preneur de la prestation à chaque opération qu'ils réalisent. En effet, le risque pour eux est de ne pas facturer la TVA, selon le principe de l'autoliquidation, à un non redevable ou à un redevable qui utilisera le bien pour une activité non taxable. Même s'il s'agit d'une simple erreur, ils pourraient alors être considérés comme fraudeurs et au minimum, ils devraient reverser la TVA qu'ils n'ont pas collectée. Dans la même lignée, on peut noter que la mise en place de ce mécanisme contraindrait les entreprises à tenir deux systèmes de facturation distincts : l'un destiné aux particuliers incluant la TVA dans le prix de vente et l'autre destiné aux

²¹ Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system

redevables. L'application d'un seuil en deçà duquel l'autoliquidation de la TVA ne s'applique pas complique encore les choses en rajoutant un critère à prendre en compte dans l'élaboration des factures. En outre, il est possible que la généralisation de l'autoliquidation s'accompagne d'une augmentation des obligations déclaratives des entreprises afin que les autorités fiscales puissent suivre le mouvement des biens et services vendus sans TVA et s'assurer que la taxe sera effectivement payée à un moment ou à un autre.

Enfin, on peut citer le cas de groupes multinationaux dans lesquels l'ensemble de la comptabilité est tenue par une seule équipe située dans l'un des pays du groupe. Cette situation engendre déjà une certaine complexité puisque les réglementations applicables dans chacun des pays, en matière de TVA notamment, sont différentes. Mais si certains pays commencent à appliquer l'autoliquidation généralisée alors que d'autres ne le font pas, cela risque de compliquer encore les choses et de rendre cette situation presque ingérable.

D'autres inconvénients liés au principe d'autoliquidation comme moyen de lutter contre la fraude à la TVA existent, mais la généralisation du mécanisme ne devrait pas les rendre plus gênants qu'ils ne le sont déjà. Certains pourraient même être atténués.

II. LES INCONVENIENTS DE L'AUTOLIQUIDATION SANS LIEN AVEC SA GENERALISATION

Le secteur du bâtiment a subi un véritable séisme lors de la mise en place de l'autoliquidation. De nombreuses interrogations concernant son application ont rapidement vu le jour, portées par des utilisateurs perdus dans la complexité du processus. Il est important de préciser que la plupart d'entre elles étaient liées au champ d'application de ce mécanisme. Il est vrai que, pour certaines activités, il peut être difficile de déterminer s'il faut ou non utiliser l'autoliquidation. Cela a probablement été l'élément le plus problématique et le plus difficile à gérer suite au changement de 2014. La généralisation de la TVA dont il est à présent question n'engendrerait pas ce genre de problème et éliminerait les interrogations qui peuvent encore subsister sur le système en place. Toutes les activités, sans distinction seraient soumises à l'autoliquidation, ce qui simplifierait les choses, sur ce point tout au moins, car c'est sans prendre en compte les difficultés évoquées plus haut et liées à la vérification du statut de l'acheteur et de l'utilisation du bien qu'il en fera.

La seconde critique principale que nous évoquerons ici concerne la remise en cause de l'efficacité de l'autoliquidation. S'il est difficile de douter du fait que ce mécanisme permet de lutter contre la fraude à la TVA dans les secteurs où il est appliqué, le risque est que cette

dernière, plutôt que de s'atténuer, ne fasse que se déplacer vers les activités où il n'y a pas d'obligation d'autoliquider la TVA. En ce sens, la première réaction logique consiste à penser que la généralisation du mécanisme permettrait d'éliminer ce risque, et c'est une réalité. Mais c'est sans compter sur le fait qu'il s'agit d'une mesure facultative, appliquée dans certains pays de l'Union Européenne uniquement et seulement aux opérations dépassant le seuil de 10 000 €. Le mécanisme d'autoliquidation généralisé permettrait donc d'éliminer un risque tout en en créant d'autres. Seuls certains pays étant autorisés à l'appliquer, l'inquiétude est que la fraude se déplace vers les autres pays où cette mesure n'est pas en place. La lecture du contenu de la proposition de directive du 21 Décembre 2016 nous indique d'ailleurs que c'est une problématique dont la Commission Européenne est pleinement consciente. Elle autorise en effet les Etats limitrophes à ceux ayant mis en place le MALG, et qui sont exposés à un risque important de déplacement de la fraude, à l'appliquer aussi. Ce risque devrait donc être relativement faible mais il pose la question de la cohérence d'un tel projet puisque l'aspect facultatif et limité à certains Etats membres peut être remis en cause. En effet, à condition que l'un des pays décide d'appliquer le MALG et que le risque de déplacement de la fraude soit réel, tous les pays limitrophes n'auront d'autre choix que de l'imiter, suivis par les pays limitrophes de ces pays limitrophes jusqu'à ce que le mécanisme soit appliqué dans l'ensemble de l'Union Européenne. On peut donc se demander s'il n'aurait pas été plus simple de le rendre immédiatement obligatoire pour tous. Cependant, l'application d'un seuil par facture peut rendre le déplacement de la fraude vers l'étranger inutile dans la mesure où il suffirait aux fraudeurs de multiplier les opérations de petits montants pour échapper à l'autoliquidation.

Bien qu'elle puisse atténuer certains problèmes liés à l'autoliquidation de la TVA telle qu'elle est appliquée actuellement, sa généralisation n'est donc pas une solution miraculeuse et elle est absolument sans effet sur quelques unes des critiques que l'on peut adresser à l'autoliquidation. Par exemple, l'apparition de nouvelles fraudes plus développées afin de contourner la réglementation est une possibilité à ne pas négliger. Cela dit, cette critique est malheureusement valable pour n'importe quelle mesure qui pourrait être mise en place. C'est ainsi que les choses fonctionnent depuis bien longtemps et cela ne constitue en rien une raison de ne plus engendrer d'effort de lutte contre la fraude. Il faut simplement garder en tête que la bataille est permanente et que la vigilance doit rester de mise. La pertinence de cette critique paraît donc limitée. En revanche, il est vrai que le mécanisme d'autoliquidation ne permet pas de lutter contre tous les types de fraude à la TVA, on peut notamment penser à la

dissimulation des recettes ou encore au travail dissimulé. C'est pourquoi, bien que la généralisation du mécanisme d'autoliquidation soit une solution qu'il semble intéressant de tester, il est certain qu'elle ne pourra pas régler tous les problèmes liés à la fraude. Il paraît donc opportun de réfléchir à d'autres solutions possibles à appliquer en complément ou en remplacement de l'autoliquidation.

CHAPITRE 9 – D’AUTRES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Il est clair que l’idée de généraliser l’autoliquidation de la TVA ne fait pas l’unanimité. Nombreux sont les détracteurs qui estiment que d’autres solutions pourraient s’avérer tout aussi efficaces si ce n’est plus dans la lutte contre la fraude à la TVA. Il semble donc logique de s’intéresser rapidement à ces alternatives. En outre, même pour la Commission Européenne, le mécanisme d’autoliquidation n’est en rien idéal puisqu’il est proposé en tant que mesure transitoire prenant fin au 30 septembre 2022. A cette date, si tout va bien, les échanges intracommunautaires devraient se faire sur la base de la taxation dans le pays d’origine. Mais cela risque également d’être très compliqué à mettre en place et de présenter certains inconvénients.

I. PLUSIEURS SOLUTIONS ALTERNATIVES

La première alternative au mécanisme d’autoliquidation généralisé est celle des partisans du *statu quo*, à savoir, la conservation du système de transition actuellement en place, accompagné de diverses mesures afin de mieux contrôler et réduire la fraude. En effet, de nombreuses modifications ont déjà été apportées au système initial à travers la mise en place de l’autoliquidation ciblée sur les secteurs à risque, ou encore la responsabilité de tous les acteurs intervenant dans une fraude carrousel. En effet, le droit à déduction d’un acheteur auprès de fournisseurs impliqués dans une fraude peut désormais être remis en cause dès lors que l’acheteur ne pouvait ignorer la nature frauduleuse de l’opération, laquelle lui permet généralement d’obtenir des tarifs réduits. De plus, en France, la loi rectificative de finance de 2007 a créé le processus de flagrance fiscale. Grâce à cela, l’administration fiscale peut effectuer des saisies conservatoires pour les sommes dues lorsqu’une fraude en cours de réalisation est constatée. Cela permet donc, dans certains cas, d’éviter la perte de recettes liée à la défaillance programmée d’entreprises. Une simple augmentation des contrôles pourrait également être une solution bien que cela soit coûteux. Cela dit, il est clair que si ce système de transition a permis la suppression des contrôles douaniers et s’est amélioré au fil des ans, la fraude à la TVA n’a pas été vaincue puisqu’elle peut se déplacer vers les secteurs non soumis à l’autoliquidation. En plus de ne pas être totalement efficace, le système actuel est également très complexe. Le modifier pourrait donc être une bonne solution.

Sans mettre fin au système actuel, il est clair que renforcer la coopération entre les Etats membres est un élément essentiel pour éviter que chaque pays ignore la fraude dès lors qu’elle passe sa frontière. L’échange d’informations est donc une mesure qui peut paraître très

simple et basique mais sans laquelle la fraude carrousel ne peut pas être éliminée. Le dispositif le plus connu mis en place à cette fin est EUROFISC. Il s'agit d'une structure fiscale commune aux pays de l'Union Européenne qui permet d'accéder à une base de données commune afin de mieux traquer les fraudeurs. Cependant, l'échange d'informations ne peut se faire que dans le cas où une fraude est suspectée. De plus, s'il peut aider à détecter les fraudes, ce mécanisme ne permet en rien d'y mettre fin puisqu'il ne modifie pas la faille liée à l'interruption de la chaîne de TVA lors du passage d'une frontière.

Une autre solution pourrait se révéler relativement intéressante, il s'agit du paiement de la TVA en temps réel ou *split payment method*. L'objectif est de créer pour chaque entreprise un compte en banque bloqué qui ne pourrait servir qu'à recevoir et payer de la TVA. En effet, à chaque vente, la TVA collectée serait versée sur ce compte. La somme ainsi obtenue ne pourrait être utilisée que pour deux opérations précises qui sont le paiement de la TVA déductible lors de l'achat de biens et services ou le paiement de la TVA due à l'Etat. Cela permettrait de lutter contre la fraude à la TVA à la fois en interne et à l'international. Le problème réside dans le fait que, même si le principe est relativement simple, sa mise en place est loin de l'être. En effet, on peut avoir des doutes sur la faisabilité technique d'une telle méthode de lutte contre la fraude. De plus, le manque de données concrètes ne nous permet pas d'être sûrs de son efficacité.

En l'absence de solution idéale, il paraît opportun de revenir sur l'idée initiale de l'Union Européenne à savoir la taxation dans le pays d'origine, car c'est bien cette solution qui risque de s'appliquer à l'avenir.

II. LE PRINCIPE DE TAXATION DANS LE PAYS D'ORIGINE

Si elle a été rejetée une première fois par les pays membres, la taxation dans le pays d'origine reste l'objectif final annoncé par la Commission Européenne. Il s'agit depuis toujours du système définitif - en opposition au système transitoire actuel - cité dans de nombreux textes européens. L'idée serait donc de renforcer l'aspect de marché unique du territoire européen en agissant en son sein comme s'il s'agissait d'un seul et même pays, du moins en ce qui concerne la TVA. Au lieu d'exonérer les livraisons intracommunautaires et d'autoliquider la TVA dans le pays de destination, les livraisons intracommunautaires se feraient toutes taxes comprises.

L'une des réticences à ce sujet et l'une des raisons pour laquelle le système n'a pas été mis en place il y a des dizaines d'années est l'aspect de taxe à la consommation de la TVA.

C'est effectivement le consommateur final qui paye et il est donc logique que le montant collecté revienne à l'Etat dans lequel le bien a été consommé. Or, en agissant comme s'il n'y avait pas de frontières, une partie de la TVA serait collectée dans le pays d'origine alors que le bien serait consommé dans le pays de destination. Cela provoquerait donc des pertes importantes pour certains pays alors que d'autres en profiterait. A l'époque des premières réflexions sur le sujet, on estimait d'ailleurs que la France aurait été l'un des pays les plus pénalisés²². Pour que cette option fonctionne, il faut donc mettre en place un système de compensation visant à restituer au pays de destination la TVA collectée dans le pays d'origine.²³ Malheureusement, cela est loin d'être simple. En effet, un tel mécanisme avait déjà été proposé à l'occasion de la création du marché intérieur mais il avait été rejeté par les Etats membres car ses modalités ne convenaient pas à tout le monde. Plutôt que de calculer un solde bilatéralement entre un pays et chacun des autres Etats membres, l'idée était que chaque pays détermine sa position nette par rapport à un compte central. En d'autres termes, chacun devait calculer les recettes de TVA perçues sur les livraisons intracommunautaires et les comparer avec la TVA payée par les entreprises nationales lorsqu'elles achètent au sein de l'Union Européenne. Le solde ainsi obtenu devait permettre de savoir si l'Etat membre en question devait payer ou recevoir un complément de TVA de l'Union Européenne, le résultat dépendant donc à la fois de la balance commerciale et des taux de TVA de chaque pays. Cela nécessitait donc un niveau de confiance élevé entre les Etats membres. De plus, le risque que le total de TVA à reverser par l'Union Européenne soit supérieur à celui perçu existait. Enfin, cela impliquait pour les Etats membres de fournir à l'Union Européenne un décompte mensuel des entrées et sorties de TVA en matière de commerce intracommunautaire, ce qui leur faisait craindre une perte de souveraineté.

La deuxième inquiétude concernait la distorsion de compétition possible provoquée par la divergence des taux entre les pays membres.²⁴ En effet, les taux normaux de TVA en Europe varient entre 17% au Luxembourg et 27% en Hongrie, ce qui constitue un écart considérable. On pourrait donc imaginer qu'une entreprise préfère acheter un même bien au Luxembourg plutôt qu'en Hongrie pour payer moins de TVA. De même, si une certaine harmonisation existe concernant les taux réduits, ces derniers s'appliquent tout de même à des biens différents selon les pays, ce qui pourrait donner un avantage compétitif à certains d'entre eux. Notons cependant que le système de taxation dans le pays d'origine prévoit la

²² Cf. Annexe 8 : Gains/Pertes de recettes en vertu du principe de l'origine

²³ Cf. Annexe 9 : Principe de taxation dans le pays de destination ou d'origine

²⁴ Cf. Annexe 10 : Les taux de tva en Europe au 1^{er} janvier 2017

déductibilité de la TVA sur les biens achetés en Europe. Ces divergences de TVA ne représenteraient donc pas, pour les entreprises, un réel avantage au niveau du prix mais uniquement au niveau de la trésorerie. Quant à l'Etat, si le système de compensation est en place et que les entreprises continuent à facturer la TVA sur le prix de vente, il recevra toujours la même somme.

Afin d'illustrer cette situation, prenons l'exemple d'une entreprise française (notée F) qui souhaite acheter une matière première à 100€ HT à une entreprise luxembourgeoise (notée L) ou hongroise (notée H).

Si elle achète sa matière première à L, F paiera 117€ TTC et déduira 17€, si elle l'achète à H, elle paiera 127€ et déduira 27€. Par conséquent, l'impact est nul pour l'entreprise.

Imaginons que F, en utilisant la matière première ainsi achetée, fabrique un produit fini qu'elle revend 250€ HT. Elle facturera donc 50€ de TVA ($250 \times 20\%$). Par conséquent, sa TVA due sera de 33€ en cas de commerce avec L et de 23€ en cas de commerce avec H. Certes cela ne correspond plus vraiment à une taxe sur la valeur ajoutée puisque cette dernière devrait être de $(250 - 100) \times 20\%$ soit 30€, mais si la TVA perçue dans le pays d'origine est reversée à l'Etat français, ce dernier percevra bien 50€ au final quelque soit la situation.

Il est vrai que, selon les modalités de calcul de la compensation entre Etats membres, cet équilibre pourrait ne pas être totalement respecté et une distorsion de compétition pourrait exister. Cependant, il semblerait que le principe de taxation dans le pays d'origine, déjà appliqué pour les achats des particuliers, n'ait pas significativement modifié les habitudes de consommation. Les Etats membres doivent donc, s'ils souhaitent appliquer ce principe soit accepter la possibilité d'une légère distorsion de compétition soit, ce qui semble plus improbable, accepter d'harmoniser les taux de TVA et donc perdre leur souveraineté fiscale. En effet, l'ajustement des taux de TVA peut se révéler être un outil d'augmentation des recettes budgétaires très utile et facile à mettre en place.

Derrière ses aspects de simplicité d'application pour les entreprises, la taxation dans le pays d'origine est donc extrêmement complexe à mettre en place. Si une première proposition de système de compensation a été refusée, de nombreuses options sont possibles afin de modifier ses modalités d'application. On peut notamment citer l'utilisation d'un calcul de solde de TVA bilatéral pour plus de précision ou l'utilisation de statistiques de commerce extérieur pour plus de simplicité. Cependant, rien ne nous prouve qu'un accord entre les Etats membres soit possible. De plus, le problème lié à la diversité des taux est également toujours présent. Le principal inconvénient de ce système est donc la difficulté à trouver un accord

entre les Etats membres. S'il était appliqué, il pourrait cependant permettre de revenir au principe de paiement fractionné de la TVA tout en luttant contre la fraude carousel et en simplifiant les démarches pour les entreprises qui effectuent du commerce intracommunautaire. En revanche, cela n'aurait aucun impact sur la fraude en interne.

CONCLUSION

La taxe sur la valeur ajoutée est une invention française qui s'est imposée dans le monde entier. En effet, la plupart des pays développés, à l'exception notable des Etats-Unis, l'ont à présent adoptée. Il faut dire que cet impôt, de par ses caractéristiques s'est avéré révolutionnaire à l'époque. Il permet de collecter une taxe à la consommation de manière fractionnée, à chaque étape du processus de production, ce qui évite une taxation en cascade. Cependant, ce qui se présente d'abord comme un avantage peut parfois cacher des inconvénients majeurs. Le principe même de la TVA, consistant pour les entreprises à collecter la taxe sur leurs ventes et à la déduire sur leurs achats, la rend perméable à la fraude. Il est vrai que, dans la mesure où les entreprises reçoivent la taxe de leurs clients avant de la reverser à l'Etat, elles ont la possibilité de conserver les sommes perçues en cachant les opérations économiques réellement réalisées ou en disparaissant dans la nature.

Les règles relatives à la TVA dans les échanges intracommunautaires ont également contribué au développement des fraudes et notamment de ce qu'on appelle les fraudes carrousel. Cela s'explique par le fait que la détaxation des livraisons intracommunautaires et la taxation des acquisitions intracommunautaires sans contrôle douanier créent une rupture dans la chaîne de TVA. Il s'agit donc d'une faille dans laquelle les fraudeurs n'hésitent pas à s'engouffrer.

Afin de faire face à cette situation, l'UE a autorisé ses membres à utiliser l'autoliquidation de la TVA dans les secteurs les plus touchés par la fraude. Cela consiste pour les entreprises à ne pas collecter de TVA sur leurs ventes à un autre assujetti mais à collecter et déduire la TVA sur leurs achats. En France, le secteur le plus important dans lequel ce dispositif est en place est celui du bâtiment. Bien que sa mise en application n'ait pas été simple et que de nombreuses questions se soient posées à ce moment là, ce processus semble aujourd'hui fonctionner relativement bien. Il en est de même dans de nombreux Etats membres. L'idée évoquée par la Commission Européenne serait donc de mettre en place un mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG) afin de lutter plus efficacement contre la fraude. Ce dernier s'appliquerait à toutes les opérations entre professionnels à condition que le montant de la facture dépasse 10 000€. Il s'agit cependant d'une mesure optionnelle dont les Etats membres pourront bénéficier sous conditions. Dans le cas où notre pays remplirait ces conditions, le dispositif pourrait donc être appliqué en France. En effet, lors du 69^{ème} congrès de l'ordre des experts-comptables, en octobre 2014, une proposition de généralisation de

l'autoliquidation avait été émise. Emmanuel Macron, alors ministre de l'économie, s'était montré intéressé et ouvert au projet mais argumentait qu'il fallait agir dans un cadre européen. Cela pourrait bientôt être le cas.

Si le MALG était adopté en France, cela pourrait donc permettre de lutter plus efficacement contre la fraude tout en supprimant le décalage de trésorerie créé par la TVA. En revanche, cela mettrait fin aux principes initiaux de la TVA et entraînerait des coûts pour les entreprises liés d'une part au changement en lui-même et d'autre part au seuil de 10 000€ qui impliquerait, tout comme les ventes aux particuliers, de gérer deux systèmes différents en parallèle. En outre, il ne s'agit bien évidemment pas d'un remède miracle qui permettrait d'éradiquer la fraude dans la mesure où cette dernière pourrait se reporter sur d'autres pays voisins ou encore porter sur une multitude d'opérations de petits montants. Notons également que l'autoliquidation de la TVA est une mesure inefficace en ce qui concerne certains types de fraude comme la dissimulation des recettes par exemple. Mais rien n'empêche de prévoir, comme c'est d'ailleurs le cas, d'autres mesures de lutte contre ces types de fraude à la TVA. Quoi qu'il en soit, la lutte contre la fraude reste et restera un combat permanent puisque chaque nouvelle mesure entraînera une réaction de la part des fraudeurs qui trouveront un moyen de la contourner en imaginant de nouveaux schémas de fraudes. A mon sens, cela n'efface en rien les avantages de l'autoliquidation généralisée qui mérite d'être testée. Cela signifie seulement qu'une veille permanente est nécessaire afin de repérer au plus vite les nouvelles fraudes et de trouver des moyens de les faire reculer.

Ce mémoire m'amène donc à conclure que l'idée de généraliser l'autoliquidation de la TVA est plutôt bonne sur le fond même si elle est génératrice de coûts. En revanche, sur la forme, le contenu de la proposition de Directive laisse à désirer. En effet, en essayant de rester modéré et de plaire à tout le monde, le risque est de perdre en efficacité et, finalement, de ne plaire à personne. C'est ce qui pourrait se passer avec le MALG dans la mesure où l'aspect facultatif et conditionnel de l'application du mécanisme ainsi que son seuil fixé à 10 000€ pourrait entraîner un déplacement de la fraude, soit dans l'espace, soit au travers de transactions de faible montant. En outre, les modalités d'application du MALG complexifient le processus et comme l'a montré l'expérience dans le secteur du BTP, le plus difficile, n'est pas d'utiliser l'autoliquidation de la TVA mais de savoir quand le faire.

Cela étant dit, l'avenir du mécanisme d'autoliquidation généralisé est plus qu'incertain. En effet, pour l'Union Européenne, il s'agit d'une mesure temporaire, utilisable jusqu'en 2022 et la mise en place programmée de la taxation dans le pays d'origine. Si les

Etats membres parviennent à trouver un accord sur le sujet, cela réglera le problème des fraudes carrousel mais n'impactera pas les fraudes internes à chaque pays. Reste donc à savoir si l'autoliquidation pourra continuer à s'appliquer et si oui sous quelles conditions. Si les mesures en question sont bien temporaires comme cela est prévu, il faut se demander d'une part si les avantages générés jusqu'en juin 2022 suffiront à couvrir les coûts de mise en place de l'autoliquidation généralisée et du nouveau changement qui devra avoir lieu à ce moment pour revenir à la situation précédente et, d'autre part, s'il existe des mesures plus efficaces pour lutter contre la fraude à la TVA au niveau national.

BIBLIOGRAPHIE

Autoliquidation de la TVA dans le secteur du bâtiment : modalités pratiques. *Revue Fiduciaire Comptable*, 2015, n°423, p.8-11

CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH. Study and reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States : 2016 Final Report, 2016, 71p. Disponible sur : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

COLLARD Véronique. Opérations complexes de TVA : règles et comptabilisation. *Revue Fiduciaire Comptable*, 2017, n°449, p.29-38

COMMISSION EUROPEENNE. Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, 2014, 187p. Disponible sur https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf

COMMISSION EUROPEENNE. Communication from the commission to the council du 19/07/2006 in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC. Disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/com%282006%29404_en.pdf

COMMISSION EUROPEENNE. Proposition de Directive du Conseil 2016/0406 du 21 Décembre 2016 modifiant la directive 2006/112/CE relatif au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil. Disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0811>

COMMISSION EUROPEENNE. VAT rates applied in the Member States of the European Union: Situation at 1st January 2017, 116p. Disponible sur http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENNE. Débat d'orientation du 10 Mars 2017 sur la proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relatif au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application temporaire d'un mécanisme d'autoliquidation généralisé pour les livraisons de biens et prestations de services dépassant un certain seuil. Disponible sur <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7120-2017-INIT/fr/pdf>

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENE. Directive 2006/112/CE du 28 Novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Journal officiel de l'Union Européenne du 11/12/2006. Disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=FR>

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENE. Directive 2010/23/UE du 16 Mars 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude. Journal officiel de l'Union Européenne du 20/03/2010. Disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32010L0023&from=FR>

CONSEIL DE L'UNION EUROPEENE. Directive 2013/43/UE du 22 Juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude. Journal officiel de l'Union Européenne du 26/07/2013. Disponible sur <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0043&from=FR>

INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. Combating VAT fraud in the UE. Rapport présenté à la Commission Européenne, 2007, 49p. Disponible sur http://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf

KARLSSON Karolin. Reverse Charge Mechanism. Master thesis, Faculty of law, University of Lund, 2008, 49p. Disponible sur <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1559104&fileId=1564876>

LAURE Maurice. Petite histoire de la naissance de la TVA (écrit en 1986). *La jaune et la rouge*, 2001, n°567. Disponible sur : http://www.lajauneetlarouge.com/article/petite-histoire-de-la-naissance-de-la-tva#.WS2Qzs_yjIV

LUOVIKSSON LUOVIK. VAT frauds in the European Union: The Reverse Charge Mechanism: Joint and Several Liability and the 'Knowledge Test'. School of Economics and Management, University of Lund, 2012, 47p. Disponible sur <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=2544656&fileId=2544666>

MINISTRY OF FINANCE OF THE CZECH REPUBLIC. Closing VAT gap through Reverse Charge Mechanism, 2015, 63p. Disponible sur <http://www.mfcr.cz/en/news/news/2016/collection-of-the-tax-conference-23757>

PATERSON Ben. Options pour un régime définitif de TVA. Document de travail du Parlement Européen, Direction générale de la recherche, 1995, 139p. Disponible sur [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/1995/165529/DG-4-ECON_ET\(1995\)165529_FR.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/1995/165529/DG-4-ECON_ET(1995)165529_FR.pdf)

PLAGNET Bernard. L'importance de la fraude à la TVA. *Revue Française de comptabilité*, 2017, n°507, p.44-45

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, 2007, 74p. Disponible sur: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/4209_study_en.pdf

URY Didier. La fraude carrousel TVA. *Revue Française de Comptabilité*, 2015, n°491, p.3-4

ZYBIN Konstantin. Modernization of the Value Added Tax System in the European Union. Tilburg School of Law, Tilburg University, 2014, 40p. Disponible sur <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=134493>

SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

BTP : Bâtiment et Travaux Publics

CGI : Code Général des Impôts

DEB : Déclaration d'échange de biens

DES : Déclaration d'échange de services

HT : Hors Taxe

MALG : Mécanisme d'Autoliquidation Généralisé

SARL : Société à Responsabilité Limitée

SAS : Société Anonyme Simplifiée

TTC : Toutes Taxes Comprises

UE : Union Européenne

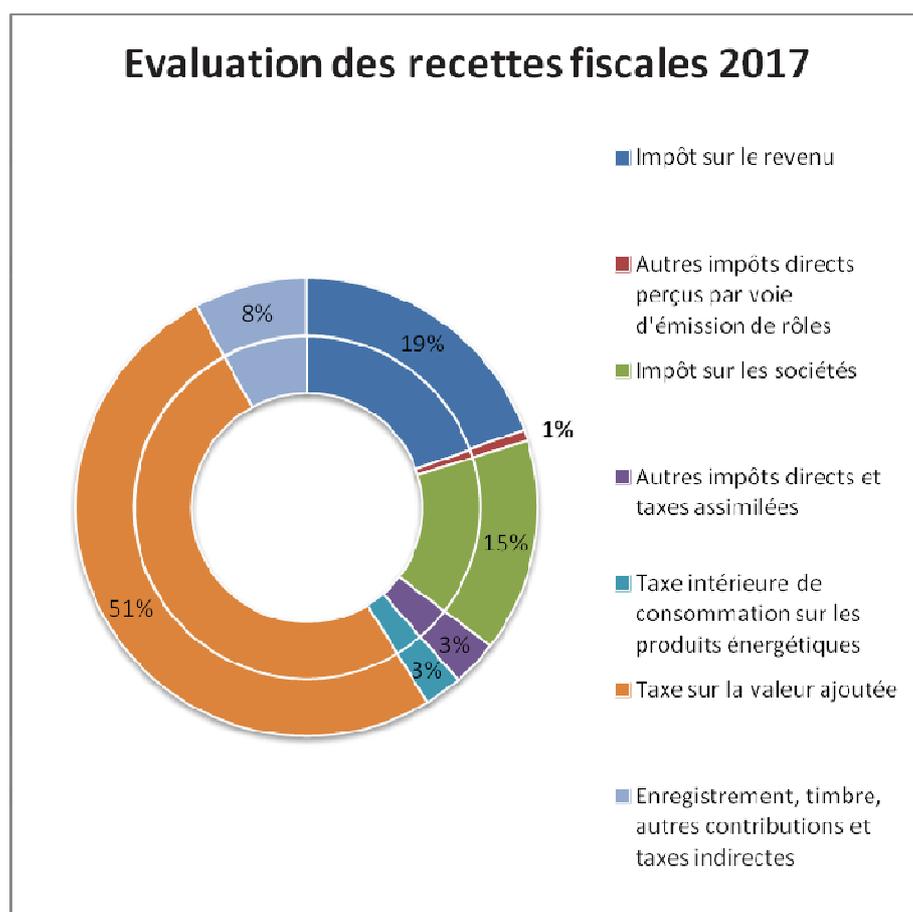
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

TABLES DES ANNEXES

ANNEXE 1 : PREVISION DES RECETTES FISCALES 2017.....	66
ANNEXE 2 : PRECISIONS SUR LES OPERATIONS LIEES AUX MATERIAUX USAGES POUVANT ETRE SOUMISES A AUTOLIQUIDATION	67
ANNEXE 3 : ESTIMATIONS DU MANQUE A GAGNER DE TVA EN 2013 ET 2014 DANS LES PAYS DE L'UE	68
ANNEXE 4 : L'IMPORTANCE DE L'AUTOLIQUIDATION DANS LES RECETTES DE TVA.....	69
ANNEXE 5 : L'IMPORTANCE DE CHAQUE SECTEUR SOUMIS A L'AUTOLIQUIDATION.....	70
ANNEXE 6 : L'IMPORTANCE DE CHAQUE SECTEUR SOUMIS A L'AUTOLIQUIDATION SI ELLE ETAIT APPLIQUEE A TOUS LES SECTEUR OU CELA EST POSSIBLE DANS TOUS LES PAYS MEMBRES	71
ANNEXE 7 : EVOLUTION DU MANQUE A GAGNER DE TVA EN FRANCE.....	72
ANNEXE 8 : GAINS/PERTES DE RECETTES EN VERTU DU PRINCIPE DE L'ORIGINE	73
ANNEXE 9 : PRINCIPE DE TAXATION DANS LE PAYS DE DESTINATION OU D'ORIGINE.....	74
ANNEXE 10 : LES TAUX DE TVA EN EUROPE AU 1^{ER} JANVIER 2017	75

ANNEXE 1 : PREVISION DES RECETTES FISCALES 2017

	ÉVALUATION pour 2017 (en €)	ÉVALUATION pour 2017 (en %)
Recettes fiscales	401 181 646 177	100%
Impôt sur le revenu	78 328 000 000	20%
Autres impôts directs perçus par voie d'émission de rôles	3 219 000 000	1%
Impôt sur les sociétés	60 297 000 000	15%
Autres impôts directs et taxes assimilées	13 078 059 000	3%
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	10 584 157 177	3%
Taxe sur la valeur ajoutée	203 884 988 000	51%
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	31 790 442 000	8%



Source : Loi de finance initiale pour 2017

ANNEXE 2 : PRECISIONS SUR LES OPERATIONS LIEES AUX MATERIAUX USAGES POUVANT ETRE SOUMISES A AUTOLIQUIDATION

LISTE DES LIVRAISONS DE BIENS ET DES PRESTATIONS DE SERVICES VISÉES À L'ARTICLE 199, PARAGRAPHE 1, POINT D)

- 1) Les livraisons de déchets, débris et matériaux usagés ferreux ou non ferreux, notamment ceux de produits semi-finis résultant de la transformation, de l'élaboration ou de la fonte de métaux ferreux ou non ferreux ou de leurs alliages;
- 2) les livraisons de produits semi-finis ferreux ou non ferreux et les prestations de certains services de transformation associés;
- 3) les livraisons de résidus et autres matériaux de récupération constitués de métaux ferreux ou non ferreux ou de leurs alliages, de scories, laitiers, cendres, écailles et résidus industriels contenant des métaux ou des alliages de métaux, et les prestations de services consistant en la sélection, la coupe, la fragmentation ou le pressage de ces produits;
- 4) les livraisons de déchets ferreux et de ferrailles, ainsi que de rognures, débris et déchets, et de matériaux usagés et de récupération en calcin, verre, papier, papier cartonné et carton, chiffons, os, cuir naturel, cuir artificiel, parchemin, cuirs et peaux bruts, tendons et nerfs, ficelles, cordes et cordages, caoutchouc et plastique, ainsi que certaines prestations de services de transformation associées;
- 5) les livraisons de matériaux visés à la présente annexe après transformation sous la forme d'une opération de nettoyage, polissage, sélection, coupe, fragmentation, compression ou fonte en lingots;
- 6) les livraisons de débris et déchets provenant de la transformation de matériaux de base.

Source : Journal Officiel de l'Union Européenne

ANNEXE 3 : ESTIMATIONS DU MANQUE A GAGNER DE TVA EN 2013 ET 2014 DANS LES PAYS DE L'UE

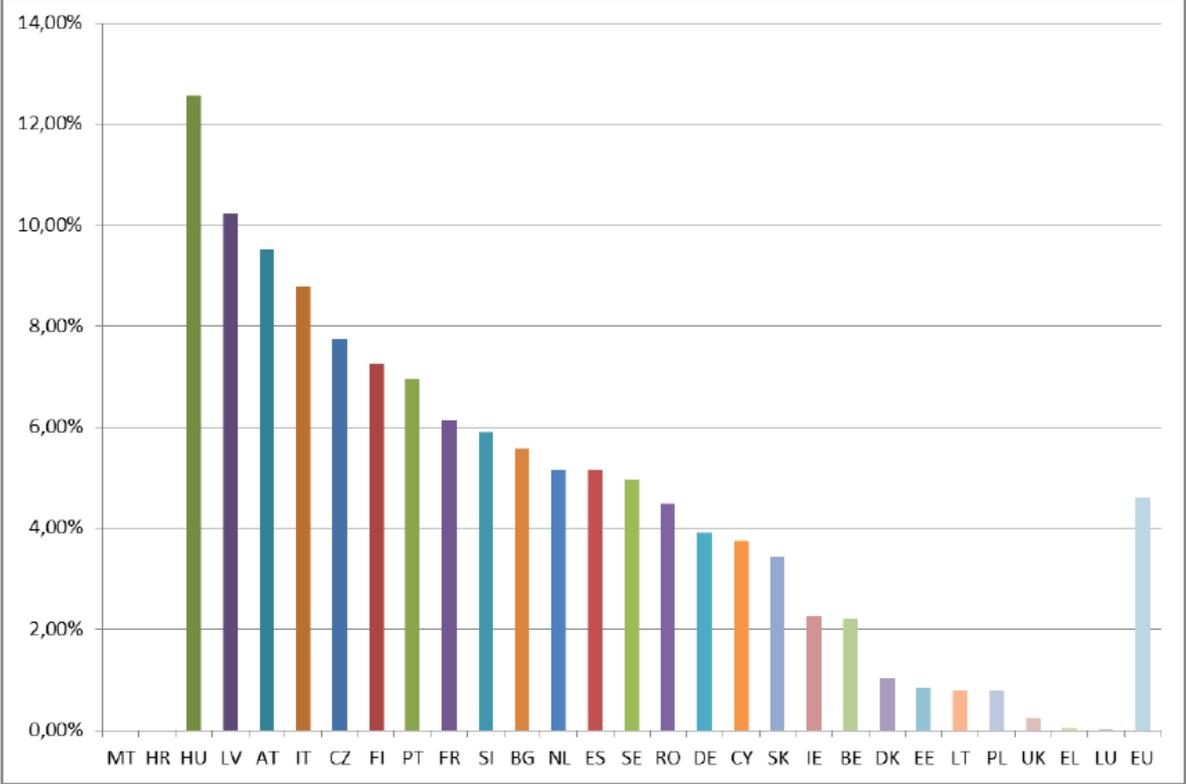
Table 2.1. VAT Gap Estimates, 2013-2014 (EUR million)

Country	2013				2014				VAT Gap change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	27250	30923	3673	11.88	27518	30037	2519	8.39	-3.49
BG	3898	4653	755	16.23	3799	4739	940	19.83	3.6
CZ	11694	14455	2761	19.10	11602	13835	2233	16.14	-2.96
DK	24321	27409	3088	11.27	24985	27694	2709	9.78	-1.49
DE	197005	221107	24102	10.90	203081	226570	23489	10.37	-0.53
EE	1558	1826	268	14.67	1711	1892	181	9.58	-5.09
IE	10372	11913	1541	12.94	11496	12691	1195	9.42	-3.52
GR	12593	18940	6347	33.51	12676	17602	4926	27.99	-5.52
ES	61126	69589	8463	12.16	63756	69970	6214	8.88	-3.28
FR	144301	164791	20490	12.43	148129	172606	24477	14.18	1.75
HR	-	-	-	-	5368	5878	510	8.67	-
IT	93921	132796	38875	29.27	96897	133752	36855	27.55	-1.72
LV	1690	2275	584	25.69	1787	2334	547	23.42	-2.27
LT	2611	4253	1642	38.61	2764	4377	1612	36.84	-1.77
LU	3415	3532	116	3.29	3725	3872	147	3.80	0.51
HU	9073	11668	2595	22.24	9754	11888	2134	17.95	-4.29
MT	582	958	375	39.20	642	993	351	35.32	-3.88
NL	42424	47731	5307	11.12	42708	47664	4956	10.40	-0.72
AT	24953	27399	2446	8.93	25445	28327	2882	10.17	1.24
PL	27780	37227	9447	25.38	29317	38618	9301	24.08	-1.3
PT	13710	16236	2526	15.56	14672	16766	2093	12.49	-3.07
RO	11913	18186	6272	34.49	11650	18757	7107	37.89	3.4
SI	3045	3260	214	6.57	3154	3433	280	8.14	1.57
SK	4696	6914	2218	32.08	5021	7169	2148	29.97	-2.11
FI	18888	20028	1140	5.69	18948	20357	1409	6.92	1.23
SE	39048	39540	492	1.24	38846	39334	489	1.24	0
UK	142227	157932	15705	9.94	157428	175184	17756	10.14	0.2
Total EU-26⁴	934094	1094837	161442	14.75	971511	1130461	158950	14.06	-0.69
Total EU-27⁵					976879	1136339	159460	14.03	
Median				13.81				10.40	

Source : Center for Social and Economic Research

ANNEXE 4 : L'IMPORTANCE DE L'AUTOLIQUIDATION DANS LES RECETTES DE TVA

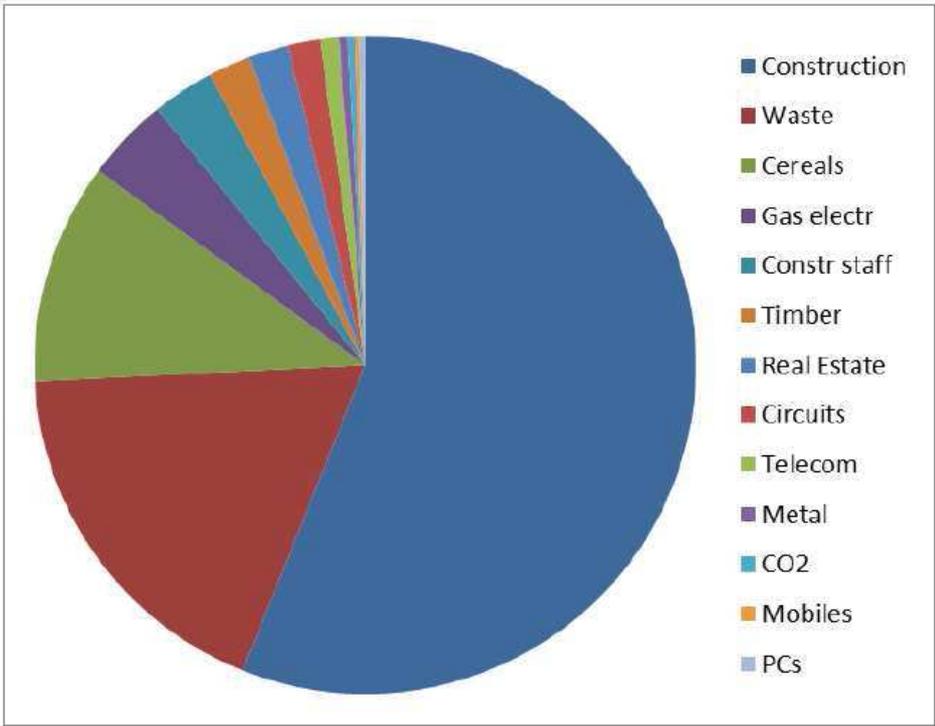
Figure 5: Importance of the VAT receipts on applied reverse charge mechanism in all Member States compared to the total VAT receipts based on the available data



Source : Commission Européenne

ANNEXE 5 : L'IMPORTANCE DE CHAQUE SECTEUR SOUMIS A L'AUTOLIQUIDATION

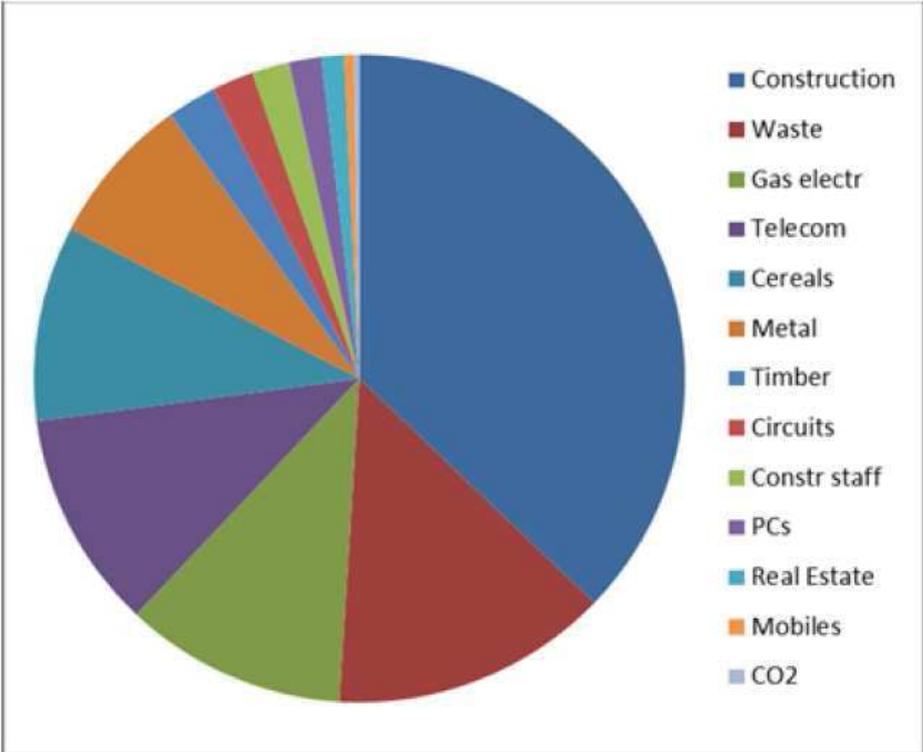
Figure 2: importance of each sector subject to the reverse charge mechanism at the EU level



Source : Commission Européenne

ANNEXE 6 : L'IMPORTANCE DE CHAQUE SECTEUR SOUMIS A L'AUTOLIQUIDATION SI ELLE ETAIT APPLIQUEE A TOUS LES SECTEUR OU CELA EST POSSIBLE DANS TOUS LES PAYS MEMBRES

Figure 4: importance of each sector subject to the reverse charge mechanism at the EU level if the reverse charge would be applied to all the sectors



Source : Commission Européenne

ANNEXE 7 : ÉVOLUTION DU MANQUE A GAGNER DE TVA EN FRANCE

Table 3.10. France: VAT Revenue, VTTL, Composition of VTTL, and VAT Gap, 2010-2014 (EUR million)

France	2010	2011	2012	2013	2014
VTTL	150550	153975	163713	164791	172606
o/w liability on household final consumption	92167	94180	96942	98029	103300
o/w liability on government and NPISH final consumption	1269	1292	1379	1408	1540
o/w liability on intermediate consumption	25165	25915	27089	27248	28301
o/w liability on GFCF	27234	28103	33496	33224	34203
o/w net adjustments	4715	4484	4806	4882	5263
VAT revenue	135578	140552	142527	144301	148129
VAT GAP	14972	13423	21186	20490	24477
VAT GAP as a percent of VTTL	10%	9%	13%	12%	14%
VAT GAP change since 2010					4pp



Highlights

- VAT revenue for France increased somewhat during 2014. The increase in revenue was, however, not proportional to the growth of the VTTL caused by the hike of one of the reduced rates (from 7 to 10 percent).
- Since 2011, the VAT Gap in France has increased by over EUR 11 billion and 5 percentage points of the VTTL.

Source: Center for Social and Economic Research

ANNEXE 8 : GAINS/PERTES DE RECETTES EN VERTU DU PRINCIPE DE L'ORIGINE

Tableau 6: gains/pertes de recettes en vertu du principe de l'origine, 1986¹¹⁰

Etat membre	gain/perte (MECU)	en % PIB
France	-2421	-0.34
Belgique/Luxembourg	747	0.62
Pays-Bas	1509	0.86
Allemagne	3534	0.38
Italie	-147	-0.03
Royaume-Uni	-1845	-0.33
Irlande	-52	-0.21
Danemark	-680	-0.82
Grèce	-437	-1.08
Portugal	-77	-0.26
Espagne	-132	-0.06
	0	

Source: COM(87)323

Source: Parlement Européen

ANNEXE 9 : PRINCIPE DE TAXATION DANS LE PAYS DE DESTINATION OU D'ORIGINE

Member State '1'			Member State '2'		
	A Sells	B Buys	B Sells	C Buys	C Sells
PRICE	100	100	200	200	300
VAT (10%)	+10	-10	0		+30
NET VAT	+10		-10		+30
TAX REVENUE	0				+30

Member State '1'			Member State '2'		
	A Sells	B Buys	B Sells	C Buys	C Sells
PRICE	100	100	200	200	300
VAT (10%)	+10	-10	+20	-20	+30
NET VAT	+10		+10		+10
TAX REVENUE	+20				+10
TAX AFTER CLEARING					+30

Source: Parlement Européen

ANNEXE 10 : LES TAUX DE TVA EN EUROPE AU 1^{ER} JANVIER 2017

Member States	Code	Super-reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4.8	9 / 13,5	23	13.5
Greece	EL	-	6 / 13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2.1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Italy	IT	4	5 / 10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10 / 13	20	13
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	19	-
Slovenia	SI	-	9.5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

Source : Commission Européenne

TABLES DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	6
SOMMAIRE	5
INTRODUCTION.....	6
PARTIE 1: - LA TVA ET SON AUTOLIQUIDATION : UNE HISTOIRE EUROPEENNE	8
CHAPITRE 1 – HISTOIRE ET PRINCIPE DE LA TVA.....	9
I. La naissance de la tva	9
II. Le fonctionnement de la tva.....	11
CHAPITRE 2 – L’APPARITION DE L’AUTOLIQUIDATION INTRACOMMUNAUTAIRE ET SES CONSEQUENCES	15
I. Vers une harmonisation européenne de la tva.....	15
II. Le développement des fraudes carrousel	18
CHAPITRE 3 – L’AUTOLIQUIDATION APPLIQUEE AUX OPERATIONS NATIONALES	20
I. Les conditions d’application de l’autoliquidation en interne	20
II. La proposition d’une nouvelle directive européenne	22
PARTIE 2 - L’AUTOLIQUIDATION DE LA TVA DANS LE SECTEUR DU BTP.....	25
CHAPITRE 4 – LES PARTICULARITES DU SECTEUR DU BTP ET L’AUTOLIQUIDATION	27
I. Les fraudes à l’origine de l’autoliquidation	27
II. Le champ d’application de l’autoliquidation	31
CHAPITRE 5 – L’AUTOLIQUIDATION DE LA TVA EN PRATIQUE	33
I. Le schéma comptable.....	33
II. L’établissement des factures et les obligations déclaratives	36
CHAPITRE 6 – PRESENTATION DE CAS PARTICULIERS	40
I. Le cas des chaines de sous-traitants	40
II. Le paiement direct	41
PARTIE 3 - EVALUATION DU MECANISME D’AUTOLIQUIDATION GENERALISE COMME MOYEN DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE.....	43
CHAPITRE 7 – LES AVANTAGES DU MALG.....	44
I. La diminution des fraudes.....	44
II. L’impact sur la trésorerie	46
CHAPITRE 8 – LES INCONVENIENTS DU MALG.....	48
I. Les inquiétudes liées à la généralisation de l’autoliquidation	48
II. Les inconvénients de l’autoliquidation sans lien avec sa généralisation.....	50
CHAPITRE 9 – D’AUTRES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE	53
I. Plusieurs solutions alternatives	53
II. Le principe de taxation dans le pays d’origine.....	54
CONCLUSION.....	58
BIBLIOGRAPHIE	61
SIGLES ET ABBREVIATIONS UTILISES.....	64
TABLES DES ANNEXES	65
TABLES DES MATIERES	76

RÉSUMÉ

Ce mémoire traite du sujet de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée sous l'angle de l'autoliquidation de la TVA. Il ne s'agit donc pas d'une liste exhaustive des différents types de fraudes les plus répandus mais bien d'une réflexion autour de la rétention de TVA par des entreprises vouées à disparaître avant que l'administration fiscale ne puisse agir. Afin de lutter contre ce type de fraude, l'autoliquidation de la TVA est un moyen assez répandu. Grâce à ce mécanisme, seule l'entreprise qui vend son bien à un consommateur final encaisse réellement la TVA. Ce mémoire approfondit donc le fonctionnement du mécanisme en se basant sur l'exemple du secteur du bâtiment où l'autoliquidation est appliquée depuis 2014. Il en évalue ensuite les avantages et les inconvénients afin de conclure que sa généralisation, qui devrait être possible d'ici peu dans un cadre européen, pourrait être une solution appropriée afin de lutter contre la fraude à la TVA.