



Bruxelles, le 17.12.2020  
COM(2020) 811 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL**  
**conformément à l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil**

## 1. CONTEXTE GÉNÉRAL

En vertu de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>1</sup> (ci-après la «directive TVA»), le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à appliquer des mesures particulières dérogatoires aux dispositions de la directive afin de simplifier la procédure de perception de la TVA ou d'éviter certaines formes de fraude ou d'évasion fiscales. Étant donné que cette procédure prévoit des dérogations aux principes généraux de la TVA, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les mesures nationales dérogatoires visées à l'article 395 de la directive TVA qui sont permises «afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales», sont d'interprétation stricte et doivent en outre être nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et affecter le moins possible les objectifs et principes de la directive TVA<sup>2</sup>.

Par lettre enregistrée à la Commission le 17 juin 2020, la Hongrie a demandé l'autorisation de continuer à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 193 de la directive TVA. Conformément à l'article 395, paragraphe 2, de la directive TVA, la Commission a informé les autres États membres, par lettre datée du 16 septembre 2020, de la demande introduite par la Hongrie. Par lettre datée du 17 septembre 2020, la Commission a informé la Hongrie qu'elle disposait de toutes les données utiles pour apprécier la demande.

D'une manière générale, en vertu de l'article 193 de la directive TVA, l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services est désigné comme le redevable de la TVA envers les autorités fiscales. La dérogation faisant l'objet de la demande de prorogation de la Hongrie vise à ce que l'assujetti destinataire des livraisons ou prestations effectuées soit désigné comme le redevable de la taxe (mécanisme dit «d'autoliquidation»), dans le cas de la mise à disposition de personnel participant à des activités qui ne sont pas visées à l'article 199, paragraphe 1, point a), de la directive TVA. L'article 199, paragraphe 1, point b), de la directive TVA autorise les États membres à appliquer le mécanisme d'autoliquidation à la mise à disposition de personnel participant à des travaux de construction, y compris les travaux de réparation, de nettoyage, d'entretien, de transformation et de démolition effectués en relation avec des biens immeubles. La mesure dérogatoire permet donc à la Hongrie d'appliquer le mécanisme d'autoliquidation à la mise à disposition de personnel dans tous les secteurs d'activité économique. L'objectif de la dérogation demandée est la lutte contre la fraude.

## 2. AUTOLIQUIDATION

Aux termes de l'article 193 de la directive TVA, la TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services. L'objectif du mécanisme

---

<sup>1</sup> JO L 347 du 11.12.2006, p. 1.

<sup>2</sup> Voir l'arrêt du 27 janvier 2011 dans l'affaire C-489/09, *Vandoorne*, EU:C:2011:33, point 27.

d'autoliquidation est de transférer la redevabilité de la taxe sur l'assujetti destinataire des livraisons ou prestations effectuées. L'autoliquidation est souvent utilisée pour lutter contre la fraude à la TVA qui a lieu dans des secteurs économiques ciblés, notamment par l'utilisation de structures de fraude à l'«opérateur défaillant».

On parle d'opérateur défaillant lorsqu'un opérateur vend des biens ou fournit des services, perçoit la TVA auprès de ses clients et disparaît ensuite sans que celle-ci ne soit reversée aux autorités fiscales. Puisqu'il fait du destinataire des biens ou services le redevable de la TVA, le mécanisme d'autoliquidation appliqué aux opérations intérieures permet d'éliminer la possibilité de pratiquer ce type de fraude fiscale.

Dans les informations complémentaires fournies à l'appui de sa demande, la Hongrie a indiqué que la fraude commise dans le secteur de la mise à disposition de personnel présentait des similitudes avec les structures de fraude à l'opérateur défaillant, étant donné que ces services sont faciles à fournir et que le principal coût pour les prestataires de services est le coût des salariés, pour lequel aucun montant de TVA n'est dû. Par conséquent, le gain pour les fraudeurs correspond, dans la pratique, au montant total de la TVA facturée au client.

### **3. LA DEMANDE**

Afin de lutter contre la fraude à la TVA dans le secteur des entreprises de travail intérimaire, la Hongrie a demandé, en 2014, l'autorisation d'introduire une mesure particulière dérogatoire à l'article 193 de la directive TVA en vue d'être autorisée, pour la mise à disposition de personnel participant à des activités qui ne sont pas visées à l'article 199, paragraphe 1, point a), de ladite directive, à désigner comme redevable de la TVA l'assujetti destinataire de ces prestations de services. L'autorisation a été accordée en vertu de la décision d'exécution (UE) 2015/2349 du Conseil<sup>3</sup> et a expiré le 31 décembre 2017.

En 2017, la Hongrie a présenté une autre demande en vue de désigner, pour les mêmes prestations de services, y compris la mise à disposition de personnel, comme redevable de la TVA le destinataire des prestations. Cette autorisation a donc été accordée par la décision d'exécution (UE) 2018/486 du Conseil<sup>4</sup> jusqu'au 31 décembre 2020.

La Hongrie demande à présent, en vertu de l'article 395 de la directive TVA, que le Conseil, statuant sur proposition de la Commission, l'autorise à continuer d'appliquer cette mesure particulière dérogatoire à l'article 193 de la directive TVA en ce qui concerne l'application du mécanisme d'autoliquidation aux prestations intérieures de

---

<sup>3</sup> Décision d'exécution (UE) 2015/2349 du Conseil du 10 décembre 2015 autorisant la Hongrie à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 193 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 330 du 16.12.2015, p. 53).

<sup>4</sup> Décision d'exécution (UE) 2018/486 du Conseil du 19 mars 2018 autorisant la Hongrie à appliquer une mesure particulière dérogatoire à l'article 193 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 81 du 23.3.2018, p. 15).

services, y compris la mise à disposition de personnel participant à des activités qui ne sont pas visées à l'article 199, paragraphe 1, point a), de ladite directive.

La demande concerne la mise à disposition de personnel par l'intermédiaire d'entreprises de travail intérimaire, du détachement de personnel, de coopératives scolaires ou de retraités ainsi que toutes les prestations de services qui ne sont pas fournies sous ces formes juridiques, mais qui, de par leur nature, supposent effectivement la mise à disposition de personnel. Par conséquent, l'autorisation faisant l'objet de la demande de prorogation permet, en pratique, à la Hongrie d'appliquer l'autoliquidation à tous les services consistant en la mise à disposition de personnel.

Selon la demande hongroise, le secteur de la mise à disposition de personnel est extrêmement vulnérable à la fraude fiscale. Les principaux coûts pour les entreprises de travail intérimaire sont les salaires ainsi que les impôts et cotisations qui y sont liés, ce qui n'inclut pas la TVA en amont, même si leurs achats sont négligeables en comparaison. En conséquence, si l'autoliquidation n'est pas appliquée, le montant de TVA facturé par les opérateurs du secteur à leurs clients, c'est-à-dire la TVA en aval, est bien plus élevé que le montant de TVA déductible, à savoir la TVA en amont. Les opérateurs devraient donc normalement se trouver en situation débitrice à l'égard du Trésor en ce qui concerne la TVA. Par ailleurs, les services de mise à disposition de personnel sont très simples à fournir, puisqu'il n'est pas nécessaire de disposer de connaissances ni d'équipements spécifiques pour démarrer l'activité économique et qu'il est dès lors très aisé d'entrer sur le marché de la mise à disposition de personnel.

Les entreprises frauduleuses qui fournissent des services de travail intérimaire constituent généralement une chaîne et l'entreprise située en bout de chaîne qui fournit effectivement le service de mise à disposition de personnel ne paie pas la TVA applicable au service. Cette pratique fausse la concurrence, ce qui porte préjudice à l'exploitation des entreprises respectueuses de la loi. En outre, la fraude fiscale dans ce secteur concerne non seulement la TVA mais aussi les impôts et cotisations sur l'emploi, qui représentent environ 40 % du coût total de l'emploi.

D'après les informations transmises par la Hongrie, l'introduction de l'autoliquidation dans le secteur de la mise à disposition de personnel a entraîné une réduction du nombre de prestataires actifs dans ce secteur, malgré une augmentation du montant imposable pour les prestations fournies. La Hongrie estime que cette tendance témoigne d'un effet de «nettoyage» du marché.

Elle indique dans sa demande que la mesure s'est avérée un instrument approprié et efficace pour lutter contre les pratiques abusives et a contribué à réduire la fraude à la TVA dans le secteur concerné. Compte tenu de la spécificité du secteur des entreprises de travail intérimaire, qui ne requiert aucune expertise particulière pour exercer une activité et dans lequel les montants de TVA dus sont bien plus élevés que le montant de TVA déductible, dans l'éventualité où le mécanisme d'autoliquidation ne pourrait plus être

appliqué, on reviendrait rapidement à la situation initiale, selon Hongrie, et les chaînes frauduleuses réapparaîtraient en un rien de temps.

De plus, la Hongrie souligne que la récession économique mondiale provoquée par la pandémie de COVID-19 a eu de graves répercussions sur l'emploi et, en particulier, sur le secteur de la mise à disposition de personnel. Une certaine souplesse en ce qui concerne l'utilisation de la main-d'œuvre permettrait aux entreprises de se remettre de cette situation. Le taux de main-d'œuvre louée par l'intermédiaire des services de travail intérimaire devrait donc dépasser le taux avant l'apparition de la pandémie de COVID-19, ce qui pourrait inciter les fraudeurs à tenter d'entrer dans ce secteur. Par conséquent, la prorogation de la mesure dérogatoire permettrait d'éviter l'apparition de fraudeurs dans le secteur considéré.

#### **4. LE POINT DE VUE DE LA COMMISSION**

Lorsqu'elle est saisie d'une demande au titre de l'article 395 de la directive TVA, la Commission l'examine afin de s'assurer que les conditions élémentaires pour l'octroi d'une dérogation sont remplies, à savoir que la mesure particulière proposée simplifie les procédures pour les assujettis et/ou l'administration fiscale ou que la proposition permet d'éviter certains types de fraude ou d'évasion fiscales. Dans ce contexte, la Commission a toujours fait preuve de sélectivité et de prudence afin de garantir que les dérogations ne compromettent pas le fonctionnement du système général de TVA et qu'elles soient limitées, nécessaires et proportionnées.

Toute dérogation au système de paiement fractionné ne peut donc être envisagée qu'en dernier ressort et à titre de mesure d'urgence, et des garanties doivent être apportées en ce qui concerne la nécessité et la nature exceptionnelle de la dérogation accordée.

Ces conditions étaient remplies lorsque la dérogation initiale a été accordée par la décision d'exécution (UE) 2015/2349 du Conseil. Il est ressorti du rapport de 2015 relatif à l'«étude visant à quantifier et à analyser l'écart de TVA dans les États membres de l'UE»<sup>5</sup>, publié par la Commission européenne, que l'écart de TVA en Hongrie, pour l'année 2013, atteignait 24,4 %, soit bien au-dessus de la médiane de l'UE de 13,9 %. Il était donc nécessaire de prendre des mesures exceptionnelles pour lutter contre la fraude à la TVA.

Lorsque la Hongrie a demandé en 2017 de continuer à appliquer l'autoliquidation au secteur de la mise à disposition de personnel, il a été indiqué qu'un nombre important de mesures avaient été mises en place pour lutter contre la fraude à la TVA. La Hongrie a ensuite prévu d'adopter d'autres mesures pour lutter contre la fraude qui visaient en particulier les entreprises de travail intérimaire. Malgré ces mesures, la Hongrie a estimé que le mécanisme d'autoliquidation protecteur devait continuer à être appliqué pour réduire davantage les dommages causés au secteur. Néanmoins, dans le considérant 11 de

---

<sup>5</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_gap2013.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf)

la décision d'exécution (UE) 2018/486 du Conseil, il est souligné que les mesures qui doivent être prises par la Hongrie devraient permettre d'éliminer la fraude dans le secteur concerné et, par conséquent, qu'aucune autre dérogation à l'article 193 de la directive TVA ne devrait être à nouveau requise à l'avenir en ce qui concerne la mise à disposition de personnel.

Les mesures mises en œuvre par la Hongrie pour réduire la fraude à la TVA, non seulement dans le secteur de la mise à disposition de personnel mais aussi dans l'ensemble des secteurs de l'économie, comprennent ce qui suit:

- le 1<sup>er</sup> janvier 2012, elle a introduit une procédure d'enregistrement fiscal et un contrôle renforcé de l'autorité fiscale pour enrayer la création de sociétés fictives et les transferts d'entreprises et exclure les personnes ayant des comportements à risque;

- le montant de l'amende pour fraude fiscale liée à la dissimulation de revenus a été considérablement augmenté. Dans certains cas, le système de sanctions à appliquer en cas de non-respect des obligations en matière d'enregistrement et de conservation de documents a été durci. Une amende en remplacement de la fermeture d'entreprise a été introduite pour les infractions dans le cadre desquelles des activités sont exercées sans établissement commercial;

- en 2012, le délai général pour les remboursements de TVA, et partant, pour les contrôles a été allongé à 75 jours afin d'accroître l'efficacité des audits et d'éliminer les demandes de remboursement de TVA illicites;

- le 1<sup>er</sup> janvier 2013, l'état récapitulatif de TVA national a été introduit. Les assujettis sont tenus de déclarer à l'autorité fiscale des informations précises figurant sur les factures qu'ils émettent ou reçoivent. Initialement, l'obligation de déclaration s'appliquait à toutes les factures dont le montant de la TVA en aval s'élevait au moins à 2 millions de HUF. Ce seuil a été progressivement abaissé. À partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020, toute personne émettant une facture est tenue de déclarer les informations figurant sur toutes les factures émises à l'égard des assujettis enregistrés en Hongrie pour les opérations effectuées en Hongrie, y compris les opérations soumises au mécanisme d'autoliquidation et les opérations exonérées, à l'exception des livraisons et prestations intracommunautaires. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, l'obligation de déclaration s'appliquera également aux factures émises à l'égard de personnes non assujetties et le seuil pour les factures reçues sera supprimé. L'autorité fiscale utilise les données communiquées à des fins d'analyse de risque et pour la détection la plus rapide des chaînes de facturation;

- depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, les assujettis sont autorisés à payer un montant maximal de 1,5 million de HUF en espèces par mois en contrepartie de biens ou de services.

- depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, les entreprises nouvellement créées doivent déposer des déclarations de TVA mensuelles, ce qui permet de détecter plus tôt les entreprises créées

à des fins de fraude fiscale et de les exclure. De plus, à compter de la même date, il ne sera plus possible de déposer des déclarations de TVA annuelles pour les recettes de ventes supérieures à 50 millions de HUF. En revanche, des déclarations trimestrielles devront être déposées, ce qui permettra de détecter les pratiques abusives dans le courant de l'exercice.

- le 1<sup>er</sup> janvier 2016, un système a été mis en place dans le cadre duquel l'autorité fiscale répartit les assujettis en deux catégories, à savoir «fiables» ou «présentant des risques». Cette répartition des assujettis est réexaminée tous les trois mois par l'autorité fiscale.

- le 1<sup>er</sup> juillet 2017, un logiciel de facturation a été introduit pour la déclaration des factures en temps réel, sur une base volontaire dans un premier temps. Il a été rendu obligatoire le 1<sup>er</sup> juillet 2018 et à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021, il sera étendu aux factures B2C. L'afflux continu de données permet à l'autorité fiscale de détecter les risques en temps réel.

Par ailleurs, d'autres mesures ciblant directement le secteur du travail intérimaire ont été mises en place:

- l'instrument juridique appelé «notification du contournement des obligations fiscales», mis en place en 2015, a été étendu en 2020 aux salariés en tant que destinataires. Si, lors du contrôle d'un employeur, l'autorité fiscale identifie des faits liés à la relation de travail et rend une décision définitive établissant le contournement des dispositions de la législation fiscale, elle portera ces faits à l'attention des salariés concernés. Cette obligation s'applique même lorsque le salarié n'est plus dans une relation de travail avec l'assujetti au moment de la notification.

- L'autorité fiscale peut aussi prendre des mesures pour lutter contre la fraude aux impôts et cotisations sur l'emploi, en recueillant des informations à partir des formulaires relatifs aux déclarations d'emploi et de changements d'emploi et aux déclarations des obligations fiscales disponibles dans ses bases de données. La raison en est que la forme de fraude fiscale la plus courante est la situation dans laquelle l'emploi est déclaré, mais qu'aucune obligation fiscale n'est déclarée ou ne fait l'objet d'un paiement. Une solution pour remédier à ces écarts consisterait, tout en conservant l'approche favorable aux contribuables adoptée par l'autorité fiscale, à recourir à une procédure de soutien dans laquelle l'assujetti est informé du type d'erreur commise et de la mesure corrective requise, que l'assujetti peut prendre de son propre chef. Des contrôles peuvent être ordonnés à l'égard des assujettis qui ne prennent pas de mesures de leur propre chef.

- L'autorité fiscale a développé en 2017 un système informatique d'«alerte pour les salariés» permettant de déceler les comportements frauduleux des employeurs et de réagir rapidement. Ce système a permis de lutter efficacement contre l'économie souterraine.

D'après les estimations fournies par la Hongrie, ces mesures ont permis de réduire la fraude à la TVA dans le secteur de la mise à disposition de personnel de plus de 15% en 2015 à moins de 5 % en 2019.

Le train de mesures mis en œuvre par la Hongrie a donc démontré son efficacité pour lutter contre la fraude à la TVA et s'est traduit par une diminution spectaculaire du nombre de cas de fraude à la TVA dans tous les secteurs de l'économie, comme le montrent les rapports sur l'écart de TVA successivement publiés. Comme indiqué précédemment, l'écart de TVA pour la Hongrie s'élevait à 24,4 % en 2013. Pour l'année 2015<sup>6</sup>, l'écart de TVA se situait à 13,74 %, soit toujours au-dessus de la médiane de l'UE de 10,85 %. Dans le document le plus récent intitulé «Étude et rapports sur l'écart de TVA dans les 28 États membres de l'UE - Rapport final 2020»<sup>7</sup>, la Hongrie enregistrait en 2018 un écart de TVA de 8,4 %, soit en dessous de la médiane de l'UE de 9,2 %. Selon les prévisions pour 2019, la tendance descendante se poursuit et l'écart de TVA est estimé à 6,6 % pour cette année-là.

Il convient de noter que les chiffres relatifs à l'écart de TVA en ce qui concerne l'ensemble des secteurs économiques ne divergent pas beaucoup des estimations fournies par les autorités hongroises sur l'ampleur de la fraude à la TVA dans le secteur de la mise à disposition de personnel. Il s'ensuit qu'il ne semble pas justifié de continuer à appliquer les mesures particulières, telles que le mécanisme d'autoliquidation, dans ce secteur.

Des mesures comme la procédure d'enregistrement fiscal et le contrôle renforcé de l'autorité fiscale ainsi que la déclaration en temps réel, devraient être utiles pour détecter la fraude à la TVA à un stade précoce et éviter ainsi la création de sociétés fictives. Ces mesures s'étant révélées efficaces dans d'autres secteurs de l'économie, elles devraient répondre à la préoccupation exprimée par les autorités hongroises selon laquelle les chaînes frauduleuses réapparaîtraient en un rien de temps si le mécanisme d'autoliquidation n'était plus appliqué au secteur de la mise à disposition de personnel.

Par conséquent, la demande présentée par la Hongrie ne remplit pas la condition selon laquelle il s'agit d'une solution de dernier ressort et à titre de mesure d'urgence, qui doit apporter des garanties en ce qui concerne la nécessité et la nature exceptionnelle de la dérogation accordée. Les mesures conventionnelles à caractère général mises en œuvre par la Hongrie, conjuguées aux mesures particulières susmentionnées pour le secteur des entreprises de travail intérimaire, devraient suffire pour remédier à la fraude à la TVA dans le secteur de la mise à disposition de personnel.

Par ailleurs, la mesure demandée par la Hongrie ne semble pas avoir une portée limitée, ni être nécessaire et proportionnée pour remédier à la situation de fraude spécifique liée

---

<sup>6</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf)

<sup>7</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)

au secteur de la mise à disposition de personnel. Les mesures de portée générale et les mesures particulières mises en œuvre par la Hongrie, notamment la procédure d'enregistrement fiscal et le contrôle renforcé de l'autorité fiscale ainsi que la déclaration en temps réel, devraient suffire pour lutter contre la fraude à la TVA dans le secteur de la mise à disposition de personnel.

Enfin, la Commission s'est opposée par voie d'une communication au Conseil<sup>8</sup> à une demande analogue de l'Italie visant à appliquer le mécanisme d'autoliquidation à la mise à disposition atypique de personnel.

## **5. CONCLUSIONS**

Sur la base des considérations qui précèdent, la Commission s'oppose à la demande présentée par la Hongrie.

---

<sup>8</sup> Communication de la Commission au Conseil en application de l'article 395 de la directive 2006/112/CE du Conseil [COM(2020) 243 final].