

Louvain School of Management

Les limites de l'harmonisation de la TVA dans l'Union européenne : la reconfiguration informationnelle du pouvoir fiscal à l'ère de ViDA

Auteur : Bellante Luca
Promoteur(s) : Lamensch Marie
Année académique 2025 - 2026
Intitulé du master et de la finalité : master [120] en sciences de gestion, spécialisation fiscalité et expertise comptable (horaire décalé) (FEHC2M)

RESUME :

Et si la TVA européenne n'était pas en train de s'harmoniser... mais de se transformer silencieusement ?

Depuis plus de cinquante ans, l'Union européenne poursuit un objectif ambitieux : construire un système de taxe sur la valeur ajoutée cohérent, destiné à garantir le bon fonctionnement du marché intérieur. Si les principes fondamentaux ont été largement harmonisés, leur mise en œuvre demeure profondément fragmentée. Les entreprises opérant à l'échelle européenne doivent composer avec une multiplicité de règles, de procédures et d'environnements technologiques, révélant un système moins unifié qu'interconnecté.

Dans ce contexte, l'adoption en 2025 du paquet « VAT in the Digital Age » (ViDA) marque une évolution majeure. Présentée comme une modernisation du système TVA, cette réforme introduit notamment la facturation électronique, le reporting transactionnel quasi en temps réel et un renforcement de l'interconnexion entre administrations fiscales.

Ce mémoire propose toutefois une lecture différente de cette évolution. Plutôt que de rapprocher les règles de fond, ViDA transforme la manière dont elles sont appliquées et contrôlées, en plaçant la donnée au cœur du fonctionnement du système.

À travers une analyse juridique et institutionnelle complétée par une étude empirique fondée sur des entretiens avec des acteurs de terrain, ce travail met en évidence une transformation du modèle de gouvernance fiscale. La conformité TVA tend ainsi à évoluer d'une logique déclarative ex post vers une logique continue de production, de sécurisation et de circulation de l'information fiscale. Le contrôle fiscal s'intègre progressivement aux flux économiques, tandis que la capacité à exploiter des données fiables devient un élément central de l'efficacité du système.

Cette évolution ouvre des perspectives contrastées. Elle permet d'envisager une meilleure coordination du système TVA européen, tout en faisant émerger de nouvelles formes de complexité, notamment organisationnelle et technologique.

L'avenir de la TVA européenne ne se joue peut-être plus uniquement dans l'uniformisation des règles, mais dans la maîtrise des conditions d'accès et d'exploitation de l'information fiscale.

REMERCIEMENTS

Je souhaite tout d'abord remercier la faculté ainsi que l'ensemble du corps professoral pour la qualité des enseignements dispensés tout au long de ce parcours. Les connaissances acquises ont constitué une base essentielle à la réalisation de ce travail. Mes remerciements s'adressent également à l'administration pour son accompagnement tout au long du cursus.

Je remercie sincèrement ma promotrice pour son encadrement, ses remarques exigeantes et la rigueur intellectuelle qui ont guidé cette recherche.

Je remercie également les professionnels ayant accepté de participer aux entretiens, pour le temps qu'ils m'ont accordé ainsi que pour la richesse de leurs contributions, qui ont permis d'ancrer cette réflexion dans la pratique.

Mes remerciements vont également à N. Madison, C. Treutens et F. Bellante pour leurs relectures attentives, leurs conseils précieux et leur regard critique.

Je souhaite également remercier mon environnement professionnel, qui a nourri ma réflexion et donné aux problématiques abordées dans ce mémoire une résonance particulièrement concrète.

Enfin, j'adresse une pensée particulière à ma famille, et tout spécialement à ma compagne et à ma fille, pour leur soutien, leur patience et leur compréhension tout au long de ce parcours.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
PARTIE I — Une harmonisation européenne juridiquement avancée mais fonctionnellement fragmentée.....	5
1. Genèse et évolution du régime commun de TVA : une harmonisation progressive sous contrainte institutionnelle.....	5
1.1. L'émergence d'un impôt commun au service du marché intérieur	5
1.2. De la Sixième directive à la directive 2006/112/CE : consolidation sans unification	6
2. Penser l'harmonisation au-delà de l'unification formelle.....	7
2.1. L'intégration fiscale européenne : coordination fonctionnelle plutôt qu'unification normative	7
2.2. Trois dimensions analytiques de l'harmonisation.....	8
3. Les divergences persistantes : le véritable frein au marché intérieur	9
3.1. Les divergences substantielles : visibles mais politiquement assumées	9
3.2. Les divergences procédurales : la véritable complexité quotidienne.....	11
3.3. Les divergences technologiques : la nouvelle frontière de la fragmentation.....	11
4. Le point de bascule : pourquoi ViDA devient nécessaire	13
4.1. Les limites du contrôle ex post	13
4.2. De la déclaration périodique au contrôle transactionnel.....	14
4.3. La pression européenne de la digitalisation fiscale.....	14
4.4. Une alternative structurelle : harmoniser la donnée lorsque la règle ne peut plus l'être..	16
5. Transition vers ViDA	16
PARTIE II — ViDA : du cœur normatif à la gouvernance informationnelle.....	18
1. Architecture et logique d'ensemble du paquet ViDA	18
2. Les Digital Reporting Requirements : la donnée comme vecteur d'intégration.....	19

2.1. Le renversement informationnel du contrôle TVA	20
2.2. Les effets organisationnels pour les entreprises.....	21
3. Extension du One Stop Shop : simplification ou rationalisation organisationnelle ?.....	22
4. La règle du prestataire présumé : une redéfinition fonctionnelle du pouvoir fiscal	23
5. ViDA et la transformation de la gouvernance fiscale européenne	24
6. Limites et risques de re-fragmentation	25

PARTIE III — Validation empirique et perspectives d'évolution du modèle TVA européen..27

1. Positionnement méthodologique : articuler analyse normative et réalité organisationnelle..27	
1.1. Justification du recours à une approche qualitative	27
1.2. Sélection des profils : une analyse multi-niveau du système.....	27
1.3. Limites méthodologiques et posture analytique	28
2. Hypothèses empiriques structurées selon la grille d'harmonisation.....	29
3. Analyse thématique des entretiens : de la fragmentation juridique à la complexité organisationnelle	30
3.1. La fragmentation actuelle : une réalité d'abord opérationnelle	30
3.2. La donnée comme nouveau centre de la conformité TVA.....	31
3.3. ViDA : simplification à long terme, intensification organisationnelle à court terme.....	32
3.4. Une redéfinition du pouvoir fiscal	33
3.5. Vision prospective : vers un modèle hybride	34
4. Scénarios prospectifs : trois trajectoires plausibles	35
5. Articulation finale avec la problématique	37

CONCLUSION GÉNÉRALE..... 39

BIBLIOGRAPHIE..... 41

ANNEXES 44

LISTE DES ABRÉVIATIONS

CJCE	— Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	— Cour de justice de l'Union européenne
CTC	— Continuous Transaction Controls (contrôle transactionnel continu)
CXO	— Chief Experience Officer
DRR	— Digital Reporting Requirements
ERP	— Enterprise Resource Planning
IBFD	— International Bureau of Fiscal Documentation
KSeF	— Krajowy System e-Faktur
OSS	— One Stop Shop
PDP	— Plateforme de dématérialisation partenaire
PEPPOL	— Pan-European Public Procurement Online
PME	— Petite et Moyenne Entreprise
SDI	— Sistema di Interscambio
SII	— Suministro Inmediato de Información
TVA	— Taxe sur la valeur ajoutée
UE	— Union européenne
VAT Gap	— Écart de TVA
VIES	— VAT Information Exchange System
ViDA	— VAT in the Digital Age

LISTE DES TABLEAUX :

Tableau n°1 — Principales étapes de l'évolution du système TVA européen	7
Tableau n°2 — Les trois dimensions de l'harmonisation TVA européenne	9
Tableau n°3 — Principaux modèles nationaux de e-invoicing et de contrôle TVA en Europe	12
Tableau n°4 — Les trois piliers de la réforme ViDA	18

LISTE DES FIGURES

Figure n°1 — Évolution du VAT Gap dans l'Union européenne	13
Figure n°2 — Accélération internationale des obligations d'e-invoicing et d'e-reporting....	15
Figure n°3 — Logique ex post vs logique informationnelle (ViDA)	20

LISTE DES ANNEXES :

Annexe 1 — Guide d’entretien semi-directif	44
Annexe 2 — Retranscriptions des entretiens	47
1. Interview avec Jérémy Janssens - stagiaire expert-comptable certifié, indépendant Réalisé en français — 22 février 2026, 10h30.....	47
2. Interview avec Jean-Michel Heusdens – Tax Manager, Ion Beam Application SA Réalisé en français — 2 mars 2026, 17h30.....	51
3. Interview avec Fredrik Andersson Carlö - Project Leader, the Swedish Tax Agency Réalisée en anglais — 13 mars 2026, 10h30	55
4. Interview avec Ahu Caglayan - Chief Experience Officer, RTC Suite Réalisée en anglais — 22 avril 2026, 13h00.....	60
Annexe 3 — Cartographie e-invoicing / RTC (version complète)	65

INTRODUCTION

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) constitue l'un des piliers fondamentaux de l'architecture fiscale européenne. Elle représente en moyenne près de 20 % des recettes fiscales nationales des États membres et constitue également une ressource propre essentielle du budget de l'Union européenne. À ce double titre — budgétaire et structurel — elle dépasse largement le cadre d'un simple impôt indirect : elle participe directement au financement des politiques publiques, au bon fonctionnement du marché intérieur et à la stabilité de l'intégration économique européenne.

Depuis l'adoption des premières directives en 1967, la construction du régime commun de TVA repose sur une harmonisation progressive visant à limiter les distorsions fiscales susceptibles d'entraver la libre circulation des biens et des services. La directive 2006/112/CE, aujourd'hui socle du système commun, consacre les principes fondamentaux du modèle — neutralité fiscale, taxation au lieu de destination et droit à déduction — et demeure aujourd'hui le fondement juridique du système européen de TVA.

Mais derrière cette architecture relativement unifiée subsiste une réalité opérationnelle nettement plus fragmentée. Les divergences entre États membres ne se limitent pas aux taux ou aux régimes d'exonération : elles concernent également les obligations déclaratives, les modalités d'autoliquidation, les exigences documentaires, les calendriers de reporting et, de plus en plus, les infrastructures technologiques de facturation électronique et de transmission des données fiscales.

Le système TVA européen apparaît ainsi davantage comme une coordination de systèmes nationaux interconnectés que comme un régime pleinement uniforme. Si les principes sont communs, leur mise en œuvre reste profondément marquée par les spécificités locales. Cette situation s'explique en grande partie par un équilibre institutionnel durable : en matière de fiscalité indirecte, la règle de l'unanimité au Conseil laisse aux États membres une marge de manœuvre importante. L'harmonisation substantielle — entendue comme l'unification des règles de fond — demeure dès lors politiquement sensible et structurellement limitée.

Cette fragmentation a des effets concrets. Elle génère des coûts de conformité élevés, des incertitudes juridiques et des asymétries technologiques, en particulier pour les entreprises actives à l'international. Les groupes multinationaux doivent adapter leurs systèmes à des exigences multiples, tandis que les PME supportent de manière disproportionnée cette

complexité. À cela s'ajoutent des enjeux croissants de qualité des données, de gouvernance interne et de coordination entre fonctions comptables, fiscales et informatiques.

Elle favorise également certaines formes de fraude, notamment les schémas de fraude carrousel, et contribue au VAT Gap européen, estimé à plusieurs dizaines de milliards d'euros par an. Réduire la réforme de la TVA à cet enjeu serait toutefois insuffisant. Au-delà de la sécurisation des recettes, il s'agit aussi d'adapter le contrôle fiscal à une économie devenue instantanée, numérique et profondément interconnectée.

Dans ce contexte, le modèle de contrôle fondé sur des déclarations périodiques et des vérifications ex post apparaît de plus en plus inadapté. L'écart entre la vitesse des flux économiques et celle du contrôle fiscal constitue aujourd'hui l'un des principaux moteurs de réforme.

C'est dans cette logique qu'a été adopté, en mars 2025, le paquet législatif « VAT in the Digital Age » (ViDA). Présenté comme une modernisation de la TVA, il traduit en réalité une transformation plus profonde : il ne s'agit plus seulement d'adapter les obligations déclaratives, mais de repenser les modalités d'accès à l'information fiscale et d'exercice du contrôle.

Le paquet repose sur trois axes principaux : l'introduction d'obligations harmonisées de facturation électronique et de reporting quasi en temps réel pour les opérations intra-UE ; la refonte du traitement TVA de l'économie de plateforme, notamment via la règle du prestataire présumé et l'extension des mécanismes d'enregistrement unique (Single VAT Registration).

À première vue, ces mesures peuvent apparaître comme une nouvelle étape d'harmonisation. En pratique, leur portée est différente : les États membres conservent l'essentiel de leur autonomie sur les règles matérielles, tandis que la réforme agit principalement sur les modalités de transmission, de traitement et de contrôle de l'information fiscale. Comme le souligne la Commission européenne, l'objectif est aussi de réduire la fragmentation des systèmes déclaratifs et les obstacles qu'ils créent au sein du marché intérieur.

La question devient dès lors moins celle de l'uniformité des règles que celle des conditions de leur coordination.

C'est dans cette perspective que s'inscrit la question centrale de ce mémoire :

Dans quelle mesure l'harmonisation informationnelle portée par le paquet ViDA constitue-t-elle une réponse réaliste aux limites structurelles de l'harmonisation substantielle de la TVA au sein de l'Union européenne ?

Afin d'y répondre, plusieurs sous-questions structurent l'analyse :

1. Pourquoi l'harmonisation substantielle de la TVA demeure-t-elle historiquement limitée au sein de l'Union européenne ?
2. Quelles conséquences cette fragmentation génère-t-elle pour les entreprises opérant à l'échelle européenne ?
3. En quoi les mesures prévues par ViDA relèvent-elles davantage d'une logique de gouvernance informationnelle que d'une unification des règles de fond ?
4. L'harmonisation informationnelle constitue-t-elle un prolongement réaliste de l'harmonisation substantielle ?

L'hypothèse centrale est que l'harmonisation informationnelle portée par ViDA constitue aujourd'hui une réponse plus réaliste aux limites de l'harmonisation substantielle qu'une nouvelle tentative d'unification complète des règles de fond.

Dans le cadre de mon activité au sein d'un groupe international présent dans plusieurs juridictions européennes, ces enjeux de conformité TVA, de digitalisation fiscale et de e-invoicing constituent des réalités quotidiennes. Cette expérience contribue à nourrir l'analyse empirique du mémoire.

Le présent travail adopte une approche à la fois descriptive, analytique et prospective. Il vise à comprendre les limites de l'harmonisation substantielle, à analyser la portée de ViDA et à évaluer le rôle de l'harmonisation informationnelle dans l'évolution du système TVA européen.

Afin de confronter l'analyse doctrinale à la réalité du terrain, plusieurs entretiens semi-directifs ont été menés auprès de profils complémentaires : un tax manager, un expert-comptable, un représentant d'administration fiscale et une responsable d'un fournisseur de solutions digitales. Ces perspectives permettent d'appréhender la réforme sous différents angles et d'enrichir l'analyse empirique.

Dans le cadre de ce travail, des outils d'intelligence artificielle ont été utilisés ponctuellement comme outils d'assistance rédactionnelle, notamment pour améliorer la clarté stylistique, la structuration du propos et la reformulation de certains passages.

Ces outils n'ont en aucun cas été utilisés pour générer du contenu analytique autonome et s'inscrivent dans une démarche d'amélioration formelle du texte. L'ensemble des raisonnements, des analyses et des interprétations présentés dans ce mémoire relèvent exclusivement de ma responsabilité.

Le travail s'articule en trois parties. La première revient sur les fondements du système TVA européen et ses limites structurelles. La deuxième analyse le contenu et la portée du paquet ViDA. La troisième propose une validation empirique à partir des entretiens réalisés.

PARTIE I : Une harmonisation européenne juridiquement avancée mais fonctionnellement fragmentée

1. Genèse et évolution du régime commun de TVA : une harmonisation progressive sous contrainte institutionnelle

1.1. L'émergence d'un impôt commun au service du marché intérieur

La création du régime commun de taxe sur la valeur ajoutée s'inscrit au cœur du projet d'intégration économique européenne. Dès la signature du Traité de Rome en 1957, la suppression des distorsions fiscales susceptibles d'entraver la libre circulation des biens et des services apparaît comme une condition structurelle à la réalisation du marché commun.

À cette époque, plusieurs États membres appliquent encore des taxes cumulatives sur le chiffre d'affaires, générant des effets en cascade incompatibles avec un espace économique intégré. Chaque étape de la chaîne de production supporte une charge fiscale supplémentaire, ce qui compromet la neutralité concurrentielle et complexifie les échanges transfrontaliers.

L'adoption, en 1967, des directives 67/227/CEE et 67/228/CEE constitue dès lors une rupture fondamentale. Ces textes instaurent les bases d'un impôt général sur la consommation perçu à chaque stade du cycle économique, tout en reposant sur un mécanisme de déduction en amont garantissant que la charge fiscale repose exclusivement sur le consommateur final.

La TVA devient ainsi un instrument central du marché intérieur. Elle permet non seulement de supprimer les effets cumulatifs, mais également de rendre les systèmes fiscaux nationaux compatibles entre eux, en assurant une taxation au lieu de consommation et en limitant les distorsions liées aux échanges intra-européens. L'objectif dépasse ainsi la seule logique budgétaire : il participe directement à la construction d'un cadre économique intégré.

Cependant, dès l'origine, cette harmonisation demeure progressive et pragmatique. Les États membres conservent une marge importante dans la fixation des taux, l'application de certaines exonérations et l'organisation administrative du prélèvement. Ce compromis initial révèle une tension fondatrice : la TVA européenne est pensée comme un outil d'intégration économique, mais elle reste ancrée dans la souveraineté budgétaire nationale.

L'harmonisation substantielle n'apparaît donc pas comme un point de départ, mais comme un horizon politiquement conditionné.

1.2. De la Sixième directive à la directive 2006/112/CE : consolidation sans unification

La Sixième directive de 1977 approfondit considérablement l'unification du cadre juridique de la TVA. Elle harmonise la base imposable, clarifie les notions fondamentales d'assujettissement, de fait générateur et de droit à déduction, et stabilise les principes structurants du régime commun.

Pendant plusieurs décennies, cette directive constitue la pierre angulaire du système TVA européen, en renforçant la cohérence entre les législations nationales tout en laissant subsister des marges d'adaptation importantes.

La directive 2006/112/CE procède ensuite à une refonte systématique du régime commun. Elle consolide les principales composantes de la TVA — définition de l'assujetti, règles de territorialité fondées sur le principe de destination, droit à déduction et encadrement des taux — tout en organisant plus clairement les échanges intracommunautaires. Cette codification améliore la lisibilité du système et renforce la sécurité juridique, sans pour autant éliminer les divergences nationales.

Cette limite tient à un verrou institutionnel majeur : la fiscalité indirecte demeure soumise à la règle de l'unanimité au Conseil. Toute évolution substantielle suppose dès lors l'accord de l'ensemble des États membres, ce qui limite mécaniquement la profondeur de l'intégration.

Le système TVA européen repose ainsi sur une contradiction structurelle : juridiquement harmonisé, il demeure politiquement plafonné. Les principes sont communs, mais leur mise en œuvre reste étroitement liée aux priorités budgétaires, économiques et politiques propres à chaque État membre.

Cette tension constitue un point de bascule essentiel : lorsque l'unification des règles de fond devient difficile, l'intégration tend à se déplacer vers d'autres leviers.

Tableau n°1 — Principales étapes de l'évolution du système TVA européen¹

<i>Année</i>	<i>Événement</i>
1957	Traité de Rome – création du marché commun
1967	Premières directives TVA (67/227/CEE et 67/228/CEE)
1977	Sixième directive TVA
1993	Marché intérieur et régime transitoire TVA
2006	Directive 2006/112/CE
2021	Introduction du One Stop Shop
2025	Adoption du paquet ViDA
2028	Déploiement progressif des Digital Reporting Requirements intra-UE (prévu)

Cette évolution montre que l'harmonisation européenne progresse par étapes successives. Elle ne conduit pas à une uniformisation complète du régime TVA, mais à une coordination progressive, d'abord juridique, puis de plus en plus procédurale et informationnelle.

2. Penser l'harmonisation au-delà de l'unification formelle

2.1. L'intégration fiscale européenne : coordination fonctionnelle plutôt qu'unification normative

L'analyse de la TVA européenne ne peut se limiter à une opposition simpliste entre harmonisation et fragmentation. Historiquement, l'intégration fiscale européenne s'est construite moins comme une unification complète des règles nationales que comme un mécanisme de coordination fonctionnelle destiné à garantir le bon fonctionnement du marché intérieur.

Cette dynamique s'inscrit dans la distinction formulée par Fritz W. Scharpf entre « intégration négative » et « intégration positive ». Selon cette lecture, l'intégration européenne progresse plus aisément par la suppression des obstacles susceptibles d'entraver la libre circulation que par l'adoption d'une harmonisation substantielle exhaustive nécessitant un accord politique approfondi entre États membres (Scharpf, 1999²). En matière de TVA, cette logique se traduit par l'élimination progressive des distorsions les plus manifestes — notamment à travers la

¹ Élaboration personnelle à partir de la directive 2006/112/CE et des documents de la Commission européenne relatifs au paquet « VAT in the Digital Age ».

² Scharpf, F. W. (1999). *Governing in Europe: Effective and Democratic?* Oxford University Press.

neutralité fiscale, la taxation au lieu de destination ou le droit à déduction — sans pour autant conduire à une uniformisation complète des paramètres substantiels de l'impôt.

Cette lecture peut être nuancée par les apports du fédéralisme fiscal. Là où la fragmentation pourrait apparaître comme une limite à l'intégration, Wallace Oates montre qu'elle peut également répondre à une logique d'efficacité économique, en permettant l'adaptation des politiques fiscales aux préférences nationales (Oates, 1972³). Dans une perspective complémentaire, Charles Tiebout souligne que la diversité des systèmes fiscaux peut s'analyser comme une forme de concurrence institutionnelle entre juridictions, susceptible d'améliorer l'allocation des ressources publiques (Tiebout, 1956⁴).

Il en résulte une tension structurelle : d'un côté, l'intégration européenne tend à réduire les divergences afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur ; de l'autre, une certaine hétérogénéité fiscale peut également être justifiée par des considérations d'efficacité économique et de légitimité démocratique.

L'harmonisation substantielle de la TVA se heurte ainsi à une double limite : institutionnelle, en raison de la règle de l'unanimité, et conceptuelle, dans la mesure où une part de diversité fiscale reflète des arbitrages économiques et politiques légitimes. La fragmentation ne constitue donc pas uniquement une imperfection du système ; elle traduit un compromis durable entre intégration du marché intérieur et préservation de la souveraineté budgétaire nationale.

2.2. Trois dimensions analytiques de l'harmonisation

Pour analyser rigoureusement les divergences persistantes, il convient de distinguer trois dimensions complémentaires : l'harmonisation substantielle, l'harmonisation procédurale et l'harmonisation informationnelle.

L'harmonisation substantielle concerne les règles matérielles de la TVA — taux, exonérations, base imposable, territorialité ou qualification des opérations. L'harmonisation procédurale renvoie aux obligations déclaratives, aux mécanismes administratifs et aux modalités de contrôle. L'harmonisation informationnelle porte sur la standardisation des données, des infrastructures numériques et des flux de transmission entre entreprises et administrations fiscales.

³ Oates W.E., *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

⁴ Tiebout C., "A Pure Theory of Local Expenditures", *Journal of Political Economy*, vol. 64, n°5, 1956, pp. 416–424.

Cette distinction permet de dépasser une lecture strictement juridique de l’harmonisation TVA et d’en saisir la réalité fonctionnelle. L’intégration européenne ne progresse pas uniquement par l’unification des règles matérielles, mais également par la convergence des obligations déclaratives et des infrastructures de circulation de l’information fiscale.

Dans cette perspective, l’enjeu de ViDA ne réside pas tant dans la modification des règles de fond que dans le déplacement du terrain d’harmonisation. Si la réforme produit des effets procéduraux et, dans certains cas, des ajustements substantiels ciblés, c’est principalement dans sa dimension informationnelle qu’elle révèle sa portée la plus structurante.

Tableau n°2 — Les trois dimensions de l’harmonisation TVA européenne⁵

<i>Dimension</i>	<i>Définition</i>	<i>Situation pré-ViDA</i>	<i>Apport principal de ViDA</i>
<i>Substantielle</i>	Convergence des règles matérielles	Principes harmonisés mais fortes marges nationales	Impact limité sur les règles matérielles
<i>Procédurale</i>	Convergence des obligations déclaratives	Procédures hétérogènes	Simplification ciblée
<i>Informationnelle</i>	Standardisation des données et infrastructures	Forte fragmentation technologique	Impact majeur via DRR et e-invoicing

Cette grille constitue dès lors le cadre analytique de l’ensemble du mémoire et permet de situer la portée réelle de ViDA.

3. Les divergences persistantes : le véritable frein au marché intérieur

3.1. Les divergences substantielles : visibles mais politiquement assumées

Les différences de taux représentent la manifestation la plus visible de la fragmentation de la TVA au sein de l’Union européenne. Le taux standard varie sensiblement entre États membres,

⁵ Élaboration personnelle à partir des textes européens et de la documentation de la Commission européenne.

tandis que la diversité des taux réduits et super-réduits reflète des priorités économiques et sociales distinctes.

Au-delà des taux, des divergences subsistent dans l'interprétation des exonérations, dans les régimes sectoriels et dans la mise en œuvre des règles de territorialité pour certaines opérations complexes.

Certaines notions fondamentales demeurent ainsi sources d'incertitude. La qualification de l'établissement stable en matière de TVA en constitue un exemple particulièrement révélateur. La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne montre que son appréciation reste fortement dépendante des circonstances concrètes, malgré l'existence d'un cadre commun.

Ainsi, dans l'arrêt DFDS (CJCE, 20 février 1997, C-260/95⁶), la Cour admet qu'une filiale peut constituer un établissement stable lorsqu'elle agit comme un simple prolongement de la société mère. À l'inverse, dans l'arrêt Dong Yang (CJUE, 7 mai 2020, C-547/18⁷), elle refuse qu'une filiale soit automatiquement qualifiée d'établissement stable en l'absence d'éléments suffisants permettant de caractériser une autonomie fonctionnelle. Plus récemment, dans l'arrêt Berlin Chemie (CJUE, 7 avril 2022, C-333/20⁸), la Cour confirme que la présence de ressources humaines et techniques dans un État membre ne suffit pas en elle-même à caractériser un établissement stable.

Ces décisions illustrent une tension persistante : malgré l'existence de principes communs, leur application demeure casuistique et dépendante des situations factuelles. Dans un contexte international, cette incertitude peut générer des divergences d'interprétation entre administrations fiscales et des risques concrets pour les entreprises, tels que des obligations déclaratives contradictoires, des situations de double immatriculation ou une incertitude persistante quant au lieu de taxation.

Ce point illustre une limite structurelle de l'harmonisation substantielle : même lorsqu'un cadre commun existe, son application demeure partiellement nationale.

ViDA ne traite pas directement ce type d'incertitude, ce qui en constitue une limite importante. Tant que certaines notions fondamentales demeurent sujettes à interprétation, l'harmonisation

⁶ CJCE, 20 février 1997, *DFDS*, C-260/95.

⁷ CJUE, 7 mai 2020, *Dong Yang*, C-547/18.

⁸ CJUE, 7 avril 2022, *Berlin Chemie*, C-333/20.

informationnelle ne permet pas, à elle seule, de prévenir les conflits de qualification ni d'éliminer les divergences de traitement entre administrations fiscales.

3.2. Les divergences procédurales : la véritable complexité quotidienne

En pratique, la principale source de difficulté réside moins dans les règles elles-mêmes que dans les divergences procédurales qui encadrent leur application : obligations déclaratives, modalités d'enregistrement, autoliquidation, exigences documentaires, délais de conservation ou procédures de remboursement.

Pour une entreprise active dans plusieurs juridictions, la conformité TVA prend ainsi la forme d'une architecture fragmentée. Les groupes multinationaux doivent adapter leurs systèmes d'information, coordonner des équipes locales et assurer une cohérence entre des obligations administratives hétérogènes.

La complexité ne tient donc pas uniquement à la norme fiscale, mais à sa mise en œuvre organisationnelle. La conformité TVA cesse d'être un exercice déclaratif ponctuel pour devenir une fonction structurante de la gouvernance financière.

3.3. Les divergences technologiques : la nouvelle frontière de la fragmentation

La digitalisation des obligations fiscales a introduit une nouvelle forme de divergence particulièrement structurante : la fragmentation technologique.

Celle-ci ne résulte pas uniquement de la coexistence de plusieurs plateformes nationales, mais de modèles de contrôle fiscal fondamentalement différents : contrôle ex ante via des systèmes de clearance, reporting transactionnel quasi en temps réel, approches hybrides ou maintien d'un contrôle ex post. Cette diversité complique fortement l'intégration des entreprises opérant à l'échelle européenne, contraintes d'adapter simultanément leurs systèmes d'information, leurs processus internes et leur gouvernance des données à des logiques nationales difficilement compatibles.

Tableau n°3 — Principaux modèles nationaux de e-invoicing et de contrôle TVA en Europe⁹

<i>Pays</i>	<i>Système principal</i>	<i>Type de contrôle</i>	<i>Logique dominante</i>	<i>Impact pour les entreprises</i>
<i>Italie</i>	SDI	Clearance centralisé	Validation préalable par plateforme publique	Forte dépendance à l'infrastructure nationale
<i>Pologne</i>	KSeF	Clearance / CTC	Contrôle transactionnel continu	Adaptation ERP lourde
<i>Espagne</i>	SII	Reporting quasi-temps réel	Transmission rapide des données fiscales	Réconciliation permanente
<i>France</i>	PDP + Portail public	Modèle hybride	Intermédiaires privés + supervision publique	Complexité de coordination
<i>Belgique</i>	Peppol	Approche décentralisée	Facturation structurée interopérable	Standardisation progressive
<i>Pays-Bas</i>	Post-audit	Contrôle ex post	Vérification a posteriori	Moindre contrainte immédiate
<i>Suède</i>	Approche prudente	Faible centralisation	Contrôle traditionnel renforcé	Transition plus progressive

La difficulté ne réside donc pas uniquement dans l'application correcte de la règle TVA, mais dans la capacité à faire coexister plusieurs environnements techniques, administratifs et déclaratifs. La fragmentation devient ainsi autant infrastructurelle que juridique.

Des éléments apparemment simples — validité d'un numéro de TVA, paramétrage des tax codes, qualification du client ou fiabilité des masters data — deviennent des points de blocage fiscaux. Une erreur peut entraîner un rejet de facture électronique, une déclaration erronée ou une remise en cause du droit à déduction. La qualité des données cesse ainsi d'être une question administrative pour devenir une condition directe de conformité fiscale.

Les travaux préparatoires de la Commission européenne sur les Digital Reporting Requirements confirment cette évolution : l'enjeu de la modernisation de la TVA ne réside plus uniquement dans l'uniformisation des obligations déclaratives, mais dans la capacité des

⁹ Élaboration personnelle à partir de la documentation de la Commission européenne et des cadres nationaux de facturation électronique et de reporting TVA.

systèmes nationaux à fonctionner dans un cadre d'interopérabilité commun. L'harmonisation se déplace ainsi du contenu des règles vers l'architecture informationnelle qui permet leur application effective.

4. Le point de bascule : pourquoi ViDA devient nécessaire

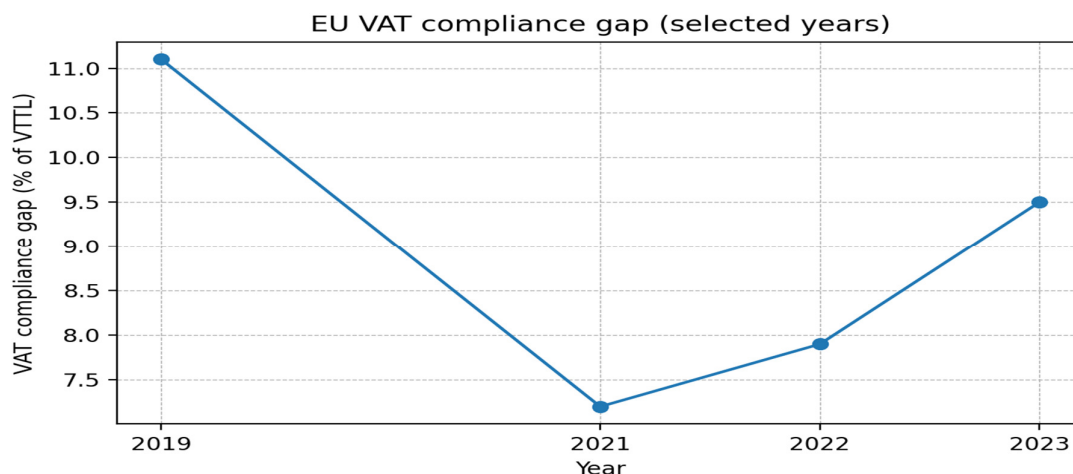
4.1. Les limites du contrôle ex post

Le système européen de coopération administrative repose historiquement sur une logique ex post : les administrations fiscales interviennent après la réalisation des opérations, sur la base de déclarations périodiques et de contrôles ultérieurs.

Cette temporalité crée une vulnérabilité structurelle face aux fraudes rapides, notamment la fraude carrousel à la TVA, dans laquelle plusieurs opérateurs exploitent les mécanismes d'exonération intracommunautaire et de déduction afin de faire disparaître la taxe collectée avant l'intervention de l'administration. Dans ce type de schéma, le contrôle ex post intervient souvent trop tard : lorsque l'anomalie est identifiée, les opérateurs frauduleux ont déjà disparu et la récupération de la taxe devient particulièrement difficile.

Le VAT Gap européen illustre cette limite. Malgré un cadre juridique harmonisé, l'écart entre TVA théoriquement due et TVA effectivement perçue demeure significatif.

Figure n°1 — Évolution du VAT Gap dans l'Union européenne¹⁰



La diminution observée entre 2019 et 2021 résulte d'un ensemble de facteurs — reprise économique, amélioration de la conformité déclarative et montée en puissance de la

¹⁰ Élaboration personnelle à partir des données de la Commission européenne (VAT Gap Report)

digitalisation fiscale, notamment via la facturation électronique et le reporting transactionnel. L'exemple italien du SDI illustre cette dynamique : une visibilité plus immédiate des transactions permet une détection plus rapide des incohérences et limite certaines formes de fraude.

Toutefois, la remontée observée en 2022 et 2023 montre que la collecte de données ne suffit pas en elle-même ; son efficacité dépend de leur exploitation. La lutte contre la fraude repose dès lors moins sur un contrôle ex post que sur la capacité à organiser une visibilité fiscale plus précoce et plus continue.

4.2. De la déclaration périodique au contrôle transactionnel

La transformation numérique modifie progressivement la nature du contrôle fiscal. Avec la généralisation de la facturation électronique, l'introduction des Digital Reporting Requirements (DRR) et le développement des mécanismes de contrôle transactionnel continu (Continuous Transaction Controls, CTC), l'administration n'accède plus uniquement à des déclarations agrégées, mais à des données transactionnelles détaillées, standardisées et exploitables dans des délais fortement réduits.

Ce basculement ne se limite pas à une accélération du contrôle ; il en transforme la logique même. L'information fiscale n'est plus collectée a posteriori, mais intégrée au flux économique lui-même, permettant une supervision plus précoce et plus continue des opérations.

Pour les entreprises, cette évolution implique un changement profond. La conformité TVA ne consiste plus uniquement à produire une déclaration correcte, mais à garantir la cohérence entre les flux opérationnels, les systèmes d'information et les données transmises à l'administration. L'enjeu devient ainsi moins déclaratif que systémique : assurer que l'information fiscale soit structurée, fiable et immédiatement exploitable.

4.3. La pression européenne de la digitalisation fiscale

La transformation numérique de la TVA s'inscrit dans une dynamique de digitalisation des systèmes fiscaux, marquée notamment par le développement rapide des mécanismes de CTC.

Dans ce contexte, l'Union européenne fait face à une double contrainte : le risque de décrochage technologique par rapport à certaines juridictions déjà avancées, et celui d'une fragmentation accrue du marché intérieur résultant d'initiatives nationales non coordonnées.

Figure n°2 — Accélération internationale des obligations d'e-invoicing et d'e-reporting¹¹

La figure met en évidence que la digitalisation fiscale s'est d'abord développée à travers des initiatives nationales distinctes, souvent antérieures à tout cadre européen commun. ViDA ne constitue donc pas le point de départ de cette transformation, mais plutôt une tentative d'organisation et d'harmonisation d'une dynamique déjà engagée.

Dans un environnement économique caractérisé par l'accélération des flux, l'automatisation des transactions et l'interconnexion croissante des systèmes, le maintien d'un modèle principalement fondé sur des déclarations périodiques apparaît de moins en moins soutenable. La digitalisation ne constitue dès lors plus une option, mais une contrainte structurelle qui appelle une réponse coordonnée à l'échelle européenne.

¹¹ Élaboration personnelle condensée à partir de RTC Suite, *Global Overview of e-invoicing & e-reporting Regulations*.

4.4. Une alternative structurelle : harmoniser la donnée lorsque la règle ne peut plus l'être

Face à ces limites, l'Union européenne se trouve confrontée à une alternative structurelle : accepter une fragmentation croissante ou repenser les modalités de coordination du système TVA.

L'harmonisation substantielle demeurant politiquement contrainte, l'intégration progresse là où elle devient institutionnellement possible : sur le terrain de l'information. L'enjeu n'est dès lors plus uniquement d'unifier les règles, mais d'organiser les conditions de leur application à travers la standardisation des données, l'interopérabilité des systèmes et la coordination des infrastructures fiscales.

C'est dans ce déplacement du centre de gravité de l'harmonisation que s'inscrit le paquet ViDA.

5. Transition vers ViDA

L'évolution récente de la politique TVA européenne montre que l'amélioration du système ne repose plus uniquement sur l'uniformisation des règles matérielles, mais de plus en plus sur la capacité des administrations fiscales à accéder rapidement à une information fiable, standardisée et exploitable.

Les travaux préparatoires de la Commission européenne sur les Digital Reporting Requirements mettent en évidence les limites du modèle actuel : la fragmentation des obligations déclaratives nationales génère à la fois des coûts de conformité élevés pour les entreprises et une efficacité réduite dans la lutte contre la fraude intracommunautaire. La coexistence de formats hétérogènes, de calendriers distincts et de systèmes non interopérables limite la capacité de contrôle des administrations tout en renforçant l'insécurité opérationnelle.

Dans le même sens, le maintien d'un VAT Gap significatif révèle les limites d'un système encore largement fondé sur des déclarations périodiques et des contrôles ex post.

ViDA s'inscrit dès lors dans une logique de continuité institutionnelle : face aux contraintes politiques de l'harmonisation substantielle, l'intégration progresse par la standardisation des flux d'information, la généralisation de la facturation électronique et le renforcement du reporting transactionnel. Le règlement (UE) 2025/517 relatif au VIES central illustre cette évolution, en participant à la construction d'une infrastructure européenne de circulation et de supervision des données fiscales.

La réforme ne vise donc pas à supprimer la diversité des systèmes nationaux, mais à en organiser la coexistence dans un cadre technique commun. La souveraineté fiscale ne disparaît pas ; elle se reconfigure autour de la maîtrise des flux d'information, révélant une forme de centralisation fonctionnelle implicite du pouvoir fiscal.

PARTIE II : ViDA : du cœur normatif à la gouvernance informationnelle

1. Architecture et logique d’ensemble du paquet ViDA

Adopté en mars 2025, le paquet législatif « VAT in the Digital Age » (ViDA) constitue l’une des réformes les plus structurantes du système TVA européen depuis l’introduction du guichet unique. Il modifie la directive 2006/112/CE, adapte les règles de coopération administrative et introduit de nouvelles obligations numériques visant à transformer les modalités de fonctionnement opérationnel de la TVA.

Au-delà de ses objectifs affichés — réduction du VAT Gap et simplification des obligations — ViDA s’inscrit dans une logique plus profonde de transformation du modèle de gouvernance fiscale. La réforme ne se limite pas à moderniser des dispositifs existants ; elle traduit un déplacement du terrain d’intégration, de la norme vers l’information.

Dans un environnement marqué par la digitalisation des échanges et l’accélération des flux transfrontaliers, l’efficacité du système TVA dépend de plus en plus de la capacité à produire, transmettre et exploiter des données fiscales fiable et standardisée. ViDA répond à cette évolution en organisant une transformation progressive des modalités de contrôle.

Cette logique se structure autour de trois piliers complémentaires — DRR, extension du OSS et règle du prestataire présumé — qui reflètent chacun une dimension spécifique de l’harmonisation européenne.

Tableau n°4 — Les trois piliers de la réforme ViDA¹²

<i>Pilier</i>	<i>Objectif principal</i>	<i>Instrument</i>	<i>Type d’harmonisation</i>
<i>DRR</i>	Améliorer le contrôle et réduire la fraude	E-invoicing et reporting transactionnel	Harmonisation informationnelle
<i>Extension du OSS</i>	Réduire les immatriculations multiples	Single VAT Registration	Harmonisation procédurale
<i>Règle du prestataire présumé</i>	Sécuriser la collecte dans l’économie de plateforme	Responsabilisation des plateformes	Harmonisation substantielle

¹² Élaboration personnelle à partir du paquet législatif ViDA (Commission européenne) ; classification des types d’harmonisation proposée par l’auteur.

Cette architecture confirme que l'intégration fiscale ne progresse pas de manière uniforme. Alors que l'harmonisation substantielle demeure limitée, les avancées se concentrent principalement sur les dimensions procédurales et, surtout, informationnelles.

Parmi ces trois piliers, les DRR constituent le cœur du dispositif. Ils traduisent le plus directement la logique informationnelle de ViDA en organisant la circulation standardisée des données fiscales entre entreprises et administrations.

2. Les Digital Reporting Requirements : la donnée comme vecteur d'intégration

Le premier pilier du paquet ViDA repose sur l'introduction de DRR harmonisées pour les transactions intra-UE. Les assujettis devront émettre des factures électroniques conformes à un standard européen commun et transmettre des données transactionnelles dans des délais fortement réduits.

Au-delà de ces exigences techniques, les DRR traduisent une transformation du modèle de contrôle fiscal. L'enjeu ne réside plus uniquement dans la production d'une déclaration conforme, mais dans l'organisation d'un flux continu de données standardisées entre entreprises et administrations.

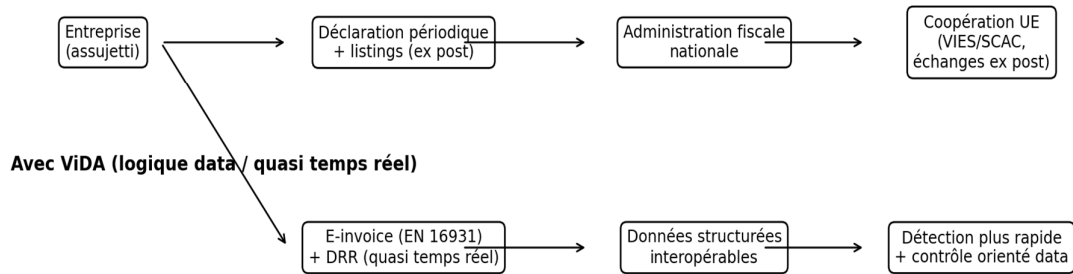
Cette évolution introduit une dissociation croissante entre le contenu de la règle fiscale, qui demeure largement national, et les conditions de son application, qui tendent à s'harmoniser. L'intégration ne passe plus prioritairement par l'unification des normes, mais par la standardisation des infrastructures informationnelles qui en permettent l'exécution.

Dans cette perspective, les DRR ne constituent pas seulement un instrument de simplification ou de lutte contre la fraude. Ils organisent les conditions d'une supervision fiscale plus intégrée, en réduisant les asymétries d'information, en accélérant la détection des incohérences et en rendant les flux transactionnels immédiatement exploitables.

L'enjeu n'est donc pas l'uniformité parfaite du système TVA, mais sa gouvernabilité. La standardisation des données permet de rendre opérationnellement soutenable la coexistence de règles nationales distinctes.

Figure n°3 — Logique ex post vs logique informationnelle (ViDA)¹³

Avant ViDA (logique ex post)



2.1. Le renversement informationnel du contrôle TVA

Le renversement informationnel du contrôle TVA ne réside pas uniquement dans l’accélération du reporting, mais dans la nature même des données transmises. Historiquement, la conformité reposait sur des déclarations périodiques agrégées et sur la conservation de pièces justificatives mobilisées en cas de contrôle ex post. Avec les DRR, l’administration accède progressivement à une information transactionnelle structurée, standardisée et directement exploitable.

La facture électronique cesse ainsi d’être un simple document commercial pour devenir un vecteur de contrôle fiscal. L’information transmise ne se limite plus à un résultat déclaratif, mais intègre les éléments nécessaires à la qualification et à la vérification immédiate de l’opération.

Cette évolution repose sur la mise en place de standards communs de structuration des données — notamment la norme européenne EN 16931 — ainsi que sur des infrastructures permettant leur circulation et leur exploitation, telles que les réseaux d’échange interopérables, les systèmes de clearance ou les mécanismes de contrôle transactionnel continu.

L’expérience italienne du Sistema di Interscambio (SDI) illustre de manière concrète cette transformation. Heinemann et Stiller (2024¹⁴) montrent que la centralisation préalable des flux

¹³ Élaboration personnelle à partir du paquet législatif ViDA (Commission européenne)

¹⁴ Heinemann M., Stiller W., *Digitalization and cross-border tax fraud: evidence from e-invoicing in Italy*, International Tax and Public Finance, 2024.

de facturation renforce la visibilité transactionnelle de l'administration, améliore la détection des incohérences et contribue à la réduction de certaines formes de fraude TVA.

Dans la même perspective, Kotsogiannis et al. (2025¹⁵) mettent en évidence que l'introduction de la facturation électronique améliore significativement l'efficacité des audits fiscaux, en renforçant la capacité des administrations à exploiter des données transactionnelles standardisées et à réduire l'asymétrie informationnelle entre contribuables et autorités fiscales.

L'enjeu ne réside dès lors plus uniquement dans l'application correcte de la règle fiscale, mais dans la capacité à produire une donnée immédiatement exploitable. La conformité TVA devient ainsi une fonction de production et de sécurisation de l'information, faisant de la donnée une condition d'exercice effectif du pouvoir fiscal.

2.2. Les effets organisationnels pour les entreprises

Cette transformation modifie profondément la gouvernance interne des entreprises. La conformité TVA ne relève plus exclusivement de la fonction fiscale, mais devient un enjeu transversal impliquant la finance, l'IT, les opérations et la gestion des données.

La complexité ne réside plus uniquement dans l'interprétation de la règle, mais dans sa mise en œuvre organisationnelle. La qualité des données, la structuration des flux ERP et la capacité à automatiser les contrôles deviennent des conditions directes de conformité.

Cette évolution produit des effets ambivalents. D'un côté, elle permet une meilleure traçabilité des opérations, une réduction potentielle des erreurs et, à terme, une simplification de certaines obligations déclaratives. De l'autre, elle implique des coûts de transition élevés, une dépendance accrue à des infrastructures technologiques et un risque opérationnel renforcé en cas de défaillance des systèmes ou des données.

Ces effets ne se répartissent toutefois pas de manière uniforme. Les grands groupes disposent généralement des ressources nécessaires pour absorber ces transformations, malgré des enjeux importants de coordination interne. À l'inverse, les petites et moyennes entreprises font face à des contraintes plus fortes : dépendance aux prestataires externes, coûts de mise en conformité proportionnellement plus élevés et difficulté à intégrer des exigences techniques parfois éloignées de leur cœur d'activité.

¹⁵ Kotsogiannis C., Salvadori L., Karangwa J., Murasi I., "e-invoicing, tax audits and VAT compliance", *Journal of Development Economics*, 2025, vol. 172, article 103403.

La promesse de simplification procédurale peut ainsi, à court terme, se traduire par une intensification de la charge organisationnelle, en particulier pour les structures les moins digitalisées.

Cette évolution comporte enfin des limites structurelles. L'harmonisation des flux d'information ne supprime pas les divergences de qualification juridique, qui peuvent continuer à générer des incertitudes substantielles. Une facture techniquement conforme ne garantit ni l'absence de conflit sur le lieu d'imposition, ni la correcte application des règles matérielles. Par ailleurs, le renforcement du contrôle transactionnel peut accentuer les charges de conformité, accroître la dépendance aux prestataires technologiques et creuser les écarts entre acteurs selon leur niveau de maturité numérique. L'efficacité des DRR dépend donc autant de leur harmonisation juridique que de leur mise en œuvre opérationnelle.

3. Extension du One Stop Shop : simplification ou rationalisation organisationnelle ?

Le deuxième pilier du paquet ViDA vise à étendre et à rationaliser le mécanisme du guichet unique (One Stop Shop, OSS), en permettant aux entreprises de centraliser une partie de leurs obligations déclaratives TVA au sein d'un seul État membre.

Pour les opérateurs actifs dans plusieurs juridictions, la multiplication des immatriculations TVA constitue une source majeure de complexité, en raison de la diversité des obligations déclaratives, des calendriers et des interlocuteurs administratifs. Dans cette perspective, l'extension de l'OSS permet de simplifier l'interface administrative en réduisant le nombre d'interactions nécessaires avec les administrations fiscales.

Cette simplification demeure toutefois relative. Si les obligations déclaratives peuvent être centralisées, les règles substantielles applicables restent déterminées par l'État membre de consommation. L'OSS ne modifie donc pas le contenu de la norme fiscale, mais les modalités de son application.

Il s'inscrit ainsi dans une logique d'harmonisation procédurale : la réforme ne supprime pas la diversité des systèmes nationaux, mais en facilite la gestion. L'OSS ne constitue pas un instrument d'unification, mais un mécanisme de rationalisation organisationnelle d'un système qui demeure substantiellement fragmenté.

4. La règle du prestataire présumé : une redéfinition fonctionnelle du pouvoir fiscal

L'introduction de la règle du « prestataire présumé » constitue l'un des aspects les plus novateurs du paquet ViDA. Dans certains secteurs, notamment la location de courte durée et le transport de passagers, la plateforme numérique est réputée agir en tant que fournisseur aux fins de la TVA.

Cette mesure répond à une difficulté structurelle : la dispersion des micro-prestataires et la faible capacité de contrôle individuel des administrations fiscales. Lorsque des milliers d'opérateurs réalisent des prestations via des plateformes numériques, le suivi individuel de la conformité devient difficilement soutenable.

Contrairement aux DRR ou à l'extension de l'OSS, la règle du prestataire présumé ne se limite pas à une évolution procédurale. Elle modifie l'identification même du redevable de la TVA en réputant la plateforme agir comme fournisseur. Celle-ci ne se limite plus à un rôle d'intermédiaire, mais devient fiscalement responsable de la collecte et du reversement de la taxe.

La réforme touche ainsi directement à la structure de l'assujettissement. Elle opère un transfert de la charge fiscale vers l'acteur considéré comme le plus contrôlable, ce qui justifie son rattachement à une forme d'harmonisation substantielle ciblée.

Cette logique a été analysée par Marie Lamensch, qui montre que la règle du prestataire présumé ne vise pas uniquement une simplification technique de la collecte, mais une réallocation fonctionnelle du pouvoir fiscal vers l'acteur qui concentre l'information et maîtrise les flux économiques.

Dans les environnements numériques caractérisés par une multitude de micro-prestataires, la plateforme devient ainsi le point d'ancrage de la conformité fiscale. La responsabilité est déplacée vers l'opérateur qui dispose d'une visibilité transactionnelle structurante.

Comme le souligne Lamensch M. (2018¹⁶), cette responsabilité ne se limite pas à une présomption abstraite : la plateforme supporte un risque fiscal propre, y compris lorsqu'elle se fonde sur les informations transmises par le fournisseur sous-jacent. Elle précise à cet égard qu'« il n'existe aucune protection pour la plateforme si elle a légitimement considéré qu'elle

¹⁶ Lamensch, M. (2018). "Rendering Platforms Liable to Collect and Pay VAT on B2C Imports: A Silver Bullet?" "International VAT Monitor, 29(2).

était le fournisseur présumé, mais qu'elle se fonde sur les informations fournies par le fournisseur sous-jacent »¹⁷.

La plateforme ne constitue donc plus un simple intermédiaire économique, mais un véritable vecteur de compliance fiscale, assumant une fonction quasi-administrative dans la collecte, la déclaration et le reversement de l'impôt.

L'administration ne repose dès lors plus uniquement sur sa capacité de contrôle direct, mais sur sa faculté à organiser la conformité en s'appuyant sur les acteurs qui concentrent l'information et structurent les flux économiques.

L'harmonisation ne passe ainsi plus seulement par la norme ou par la donnée, mais par une réallocation fonctionnelle des responsabilités fiscales. Le pouvoir fiscal ne disparaît pas ; il se reconfigure progressivement autour des acteurs capables de capter, traiter et sécuriser l'information qui rend l'impôt exigible.

5. ViDA et la transformation de la gouvernance fiscale européenne

Pris dans son ensemble, le paquet ViDA participe à une mutation plus profonde du modèle de gouvernance fiscale européenne.

Traditionnellement, l'harmonisation TVA reposait sur la définition de règles communes et sur des mécanismes de coopération administrative ex post. Le contrôle intervenait après la réalisation des opérations, sur la base de déclarations périodiques et d'échanges d'informations souvent tardifs.

Avec ViDA, l'intégration européenne progresse selon une logique différente. L'enjeu ne réside plus uniquement dans l'unification des normes juridiques, mais dans la standardisation des infrastructures numériques permettant la circulation et l'exploitation des données fiscales. Cette évolution se traduit par une réduction des asymétries informationnelles entre administrations, une capacité accrue de détection précoce des anomalies et une interconnexion renforcée des systèmes, notamment à travers le VIES central prévu par le règlement (UE) 2025/517.

La donnée devient ainsi un instrument de pilotage fiscal autant qu'un outil de conformité. Le déplacement ne réside pas seulement dans l'accélération du contrôle, mais dans la redéfinition

¹⁷ "there is no protection for the platform if it has rightfully assumed that it is the deemed supplier but is relying on information from the underlying supplier".

de son centre de gravité : la question n'est plus uniquement « quelle règle appliquer ? », mais « qui voit quoi, à quel moment, et avec quelle capacité d'action ? ».

Dans cette perspective, le pouvoir fiscal tend à se redéfinir autour de la maîtrise de l'information. Les travaux de l'OCDE sur Tax Administration 3.0¹⁸ montrent que l'efficacité de la collecte repose de plus en plus sur l'intégration de la fiscalité dans les flux économiques et sur l'accès à des données fiables et exploitables. De même, la Commission européenne souligne dans ses travaux préparatoires relatifs aux DRR que la réduction du VAT Gap dépend largement de la capacité des administrations à disposer d'une visibilité transactionnelle rapide et harmonisée.

Comme le met en évidence Lamensch M. dans *European Value Added Tax in the Digital Era*¹⁹, la fiscalité indirecte appliquée à l'économie digitalisée ne repose plus uniquement sur la qualification juridique des opérations, mais sur la capacité à vérifier, en temps quasi réel, le statut et la nature des transactions. La donnée cesse ainsi d'être un support déclaratif pour devenir une condition d'exigibilité de l'impôt.

L'harmonisation européenne ne produit donc pas une uniformisation complète du système, mais la construction d'une infrastructure commune de supervision fiscale. L'efficacité du dispositif dépend dès lors moins de la seule convergence des règles que de la capacité des acteurs à mettre en œuvre, au niveau national, les conditions opérationnelles de cette visibilité.

6. Limites et risques de re-fragmentation

L'efficacité de ViDA dépend moins de l'existence d'un cadre juridique commun que de la capacité des États membres à en assurer une mise en œuvre techniquement cohérente et réellement interopérable.

Le paradoxe de la réforme tient au fait qu'un dispositif conçu pour réduire la fragmentation peut, à court terme, en générer de nouvelles formes. L'harmonisation des obligations de reporting ne supprime pas la complexité ; elle en modifie la nature, en la déplaçant vers les infrastructures techniques, les dépendances aux prestataires numériques et les capacités internes de gouvernance des données.

¹⁸ OCDE, Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, OECD Publishing, 2020.

¹⁹ Lamensch M., *European Value-Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*, IBFD Doctoral Series, vol. 36, Amsterdam, IBFD, 2015.

Comme le souligne la Commission européenne dans les travaux préparatoires aux DRR, l'efficacité du dispositif repose largement sur l'interopérabilité effective des systèmes nationaux. L'harmonisation juridique du reporting ne garantit donc pas une uniformité d'exécution.

Le principal risque réside ainsi dans une re-fragmentation opérationnelle : une obligation juridiquement harmonisée peut produire des contraintes très différentes selon les choix techniques, les calendriers de déploiement et les niveaux de maturité numérique des administrations.

Cette situation est particulièrement sensible pour les PME, qui disposent de marges d'adaptation plus limitées et supportent de manière disproportionnée les coûts de mise en conformité. À l'inverse, les groupes internationaux, bien que confrontés à des enjeux de coordination complexes, disposent généralement des ressources nécessaires pour absorber cette hétérogénéité.

Au-delà des enjeux organisationnels, la dépendance croissante à des infrastructures numériques soulève des questions nouvelles en matière de gouvernance technologique. La cybersécurité, la fiabilité des plateformes, la gestion des certificats électroniques ou encore la continuité des systèmes deviennent des déterminants directs de la conformité fiscale.

La réforme ne fait donc pas disparaître la fragmentation, mais en déplace le centre de gravité. L'enjeu ne réside plus uniquement dans la divergence des règles, mais dans la capacité des systèmes à produire une interopérabilité effective — condition indispensable à défaut de laquelle l'harmonisation informationnelle risquerait de demeurer largement théorique

PARTIE III : Validation empirique et perspectives d'évolution du modèle TVA européen

1. Positionnement méthodologique : articuler analyse normative et réalité organisationnelle

1.1. Justification du recours à une approche qualitative

Les Parties I et II ont mis en évidence les limites d'une lecture exclusivement normative du système TVA européen. Si l'analyse juridique permet d'identifier les mécanismes d'harmonisation et leurs contraintes, elle ne suffit pas à saisir les implications organisationnelles, technologiques et opérationnelles d'une réforme telle que le paquet VAT in the Digital Age (ViDA).

L'introduction de mécanismes de reporting transactionnel quasi en temps réel ne constitue pas uniquement une évolution du cadre juridique : elle transforme les processus internes des entreprises, les architectures des systèmes d'information, la gestion du risque fiscal ainsi que les interactions avec les administrations.

Dans cette perspective, le recours à des entretiens semi-directifs vise à compléter l'analyse doctrinale par une observation qualitative du terrain. Cette démarche permet d'identifier des logiques récurrentes, des tensions structurelles et des divergences de perception entre acteurs confrontés à la mise en œuvre concrète de la réforme.

L'objectif n'est pas de produire une représentativité statistique, mais de confronter l'analyse théorique aux réalités opérationnelles : localiser les sources effectives de complexité, apprécier les effets de ViDA sur leur évolution et évaluer les transformations induites en matière de gouvernance fiscale.

1.2. Sélection des profils : une analyse multi-niveau du système

Les profils interrogés ont été sélectionnés afin de couvrir différents niveaux d'observation du système TVA européen et de croiser des perspectives complémentaires.

Quatre entretiens semi-directifs ont été réalisés auprès d'acteurs directement impliqués dans la gestion, l'accompagnement ou la régulation des problématiques TVA :

- Un expert-comptable belge confronté aux problématiques des petites et moyennes entreprises ;

- Un tax manager d'un groupe multinational actif dans de nombreuses juridictions ;
- Un responsable de projet au sein de l'administration fiscale suédoise, en charge du reporting transactionnel et de la mise en œuvre de ViDA ;
- Une directrice de l'expérience client (Chief Experience Officer) au sein d'un fournisseur international de solutions digitales spécialisées en e-invoicing et e-reporting.

Cette sélection permet d'articuler quatre niveaux d'analyse :

1. Le niveau stratégique, relatif à la gouvernance fiscale des groupes internationaux ;
2. Le niveau opérationnel, centré sur l'intégration des solutions numériques ;
3. Le niveau technologique, lié à l'intégration des solutions d'e-invoicing et d'e-reporting ;
4. Le niveau institutionnel, reflétant la perspective des administrations fiscales.

L'intérêt de cette approche multi-niveau réside dans sa capacité à faire émerger non seulement des convergences de perception, mais également des divergences et des tensions entre acteurs occupant des positions différentes au sein du système. Elle permet ainsi de dépasser une lecture homogène de la réforme et d'en saisir les implications différenciées selon les logiques organisationnelles, technologiques et institutionnelles en présence.

1.3. Limites méthodologiques et posture analytique

Les entretiens ont été conduits selon un cadre commun, permettant d'assurer la comparabilité des réponses tout en tenant compte des spécificités liées à la fonction de chaque répondant. L'analyse privilégie la position professionnelle occupée plutôt que l'identité des intervenants, afin de mettre en évidence les logiques organisationnelles propres à chaque niveau d'observation.

Cette démarche présente plusieurs limites. Le nombre restreint d'entretiens ne permet pas de prétendre à une représentativité statistique ; l'objectif est ici analytique et non quantitatif. Les résultats doivent ainsi être interprétés comme des indications de tendances et de tensions, plutôt que comme des conclusions généralisables.

Les perceptions recueillies demeurent également influencées par la position des acteurs interrogés, leur exposition aux enjeux transfrontaliers et leur niveau de maturité organisationnelle. Par ailleurs, l'analyse s'inscrit dans un contexte de transition normative encore inachevée, certaines mesures de ViDA n'ayant pas encore produit l'ensemble de leurs effets.

La posture adoptée est dès lors interprétative et critique. Les données empiriques ne sont pas mobilisées dans une logique de validation, mais comme un matériau permettant d'éclairer, de nuancer et de tester les hypothèses issues de l'analyse doctrinale.

2. Hypothèses empiriques structurées selon la grille d'harmonisation

Les hypothèses empiriques s'inscrivent dans la grille conceptuelle développée en Partie I, fondée sur la distinction entre harmonisation substantielle, procédurale et informationnelle. Elles visent à confronter cette lecture aux réalités opérationnelles observées.

H1 — La principale difficulté du système TVA européen réside moins dans la divergence des règles que dans leur mise en œuvre opérationnelle.

La complexité du système tiendrait principalement aux contraintes d'exécution — organisationnelles, déclaratives et techniques — plutôt qu'au contenu des règles elles-mêmes.

H2 — La simplification procédurale portée par ViDA peut s'accompagner d'un renforcement de la complexité informationnelle.

La réduction de certaines obligations déclaratives pourrait être compensée par des exigences accrues en matière de qualité, de cohérence et de traçabilité des données.

H3 — La digitalisation de la TVA transforme la conformité fiscale en un enjeu transversal de gouvernance interne.

La conformité ne relèverait plus uniquement de la fonction fiscale, mais impliquerait l'ensemble des fonctions participant à la production et à la gestion des flux d'information.

H4 — L'harmonisation informationnelle peut coexister avec une persistance, voire une reconfiguration, de la fragmentation opérationnelle.

Malgré l'introduction de standards communs, les modalités d'implémentation nationale pourraient maintenir, voire accentuer, des divergences techniques et organisationnelles.

3. Analyse thématique des entretiens : De la fragmentation juridique à la complexité organisationnelle

L'analyse des entretiens met en évidence une évolution de la perception de la complexité du système TVA européen. Si les divergences substantielles demeurent présentes, elles apparaissent souvent moins déterminantes, dans la pratique, que les contraintes liées à leur mise en œuvre opérationnelle, à leur digitalisation progressive et à leur articulation avec les systèmes d'information.

Les entretiens ne se limitent toutefois pas à confirmer cette lecture. Ils révèlent également des perceptions contrastées quant aux effets de la réforme ViDA. Si celle-ci est parfois envisagée comme une simplification administrative à long terme, elle est plus fréquemment perçue, à court terme, comme un facteur d'intensification des exigences en matière de qualité, de cohérence et de traçabilité des données.

Cette transformation peut néanmoins être interprétée comme une opportunité. Comme le souligne l'expert-comptable interrogé, la digitalisation permet de déplacer la valeur ajoutée :

« Le temps auparavant consacré au traitement manuel des données peut être réinvesti dans des activités d'analyse et de conseil. »

La conformité TVA tend ainsi à évoluer d'une logique principalement déclarative vers une logique de pilotage et de sécurisation continue des flux d'information, dont les implications varient selon les acteurs et leur niveau de maturité organisationnelle.

3.1. La fragmentation actuelle : une réalité d'abord opérationnelle

Les entretiens mettent en évidence que la fragmentation du système TVA européen constitue une réalité opérationnelle tangible, dont les manifestations varient sensiblement selon la position occupée par les acteurs.

Pour l'expert-comptable belge, la difficulté apparaît principalement au niveau des PME confrontées à des opérations transfrontalières ponctuelles, notamment dans les secteurs de la construction, du e-commerce ou des prestations de services internationales. Chaque situation nécessite une analyse individualisée — qualification de l'opération, lieu de taxation, fait générateur, exonération éventuelle — ce qui se traduit par une insécurité pratique et une difficulté d'accès à la règle applicable.

Du point de vue des groupes multinationaux, la fragmentation prend une dimension plus structurelle. Le tax manager interrogé souligne que, malgré l'existence d'un cadre européen harmonisé, l'application concrète des règles varie sensiblement d'un État membre à l'autre :

« On est censé travailler dans une législation harmonisée, mais quand on regarde dans le détail, on se rend compte que c'est tout sauf harmonisé. »

La difficulté ne réside alors plus uniquement dans l'identification de la règle correcte, mais dans la coordination simultanée de multiples obligations nationales, l'adaptation des ERP et la gestion du risque fiscal à l'échelle de plusieurs juridictions.

Le témoignage de la Chief Experience Officer (CXO) d'un fournisseur de solutions digitales déplace encore l'analyse sur le terrain technologique :

« La complexité ne réside pas dans les règles elles-mêmes, mais dans l'absence de cohérence entre elles. »

Ces lectures ne se superposent pas ; elles révèlent des niveaux de complexité distincts. Là où l'expert-comptable met en avant une difficulté d'accès et d'interprétation de la règle, le tax manager souligne une problématique de coordination organisationnelle, tandis que la CXO identifie un enjeu d'interopérabilité des systèmes.

La fragmentation TVA apparaît ainsi moins comme une simple divergence normative que comme une contrainte multidimensionnelle, dont la nature varie selon les acteurs : insécurité juridique pour les PME, complexité organisationnelle pour les groupes internationaux et défi d'intégration technologique pour les opérateurs de digitalisation fiscale.

3.2. La donnée comme nouveau centre de la conformité TVA

Les entretiens confirment que la digitalisation fiscale déplace le centre de gravité de la conformité TVA vers la donnée, mais ils en révèlent également des usages et des enjeux différenciés selon les acteurs.

Du point de vue des entreprises, cette transformation se traduit avant tout par une contrainte organisationnelle. La CXO d'un fournisseur de solutions digitales souligne que les projets d'e-invoicing dépendent moins de la complexité des règles que de la fiabilité des données sources,

de l'architecture des systèmes d'information et de la coordination entre équipes. La conformité fiscale devient ainsi indissociable de la qualité des processus internes, ce qui tend à intégrer la fonction fiscale dans une logique plus large de gouvernance des données.

À l'inverse, du point de vue des administrations fiscales, la donnée constitue principalement un levier de contrôle et d'anticipation. Le représentant de l'administration fiscale suédoise met en évidence que les systèmes de reporting transactionnel permettent une détection beaucoup plus rapide des incohérences et des chaînes de fraude :

« Avec des systèmes de reporting transactionnel, il devient beaucoup plus facile de détecter les chaînes de fraude TVA. »

Ces deux lectures ne sont pas contradictoires, mais elles révèlent une asymétrie fonctionnelle. Là où les entreprises perçoivent la donnée comme une contrainte de conformité et de sécurisation interne, les administrations l'appréhendent comme un outil de surveillance et d'efficacité du contrôle.

La donnée apparaît ainsi comme un point de convergence entre logiques publiques et privées, tout en cristallisant des attentes et des contraintes distinctes. Elle ne constitue pas seulement un support technique de la réforme, mais un véritable lieu de recomposition des rapports entre entreprises et administrations fiscales.

3.3. ViDA : simplification à long terme, intensification organisationnelle à court terme

Les entretiens mettent en évidence une perception ambivalente de la réforme ViDA. Si celle-ci est généralement associée à une simplification procédurale à long terme, elle apparaît, à court terme, comme un facteur d'intensification des contraintes organisationnelles.

L'expert-comptable belge souligne que les règles substantielles de TVA ne seront pas fondamentalement modifiées — « les taux vont rester » — tandis que la suppression progressive de certaines obligations déclaratives et l'automatisation des échanges d'informations permettent d'envisager une simplification future. Cette perspective demeure toutefois conditionnée par la capacité des entreprises à absorber la transition numérique. Pour de nombreuses PME, l'e-invoicing est d'abord perçu comme une contrainte immédiate. L'expert-comptable évoque notamment le cas de dirigeants proches de la pension préférant cesser leur activité plutôt que d'engager de nouveaux investissements digitaux.

Du côté des groupes multinationaux, la difficulté est appréhendée différemment. Le tax manager insiste moins sur la charge technique que sur la complexité de coordination interne : la mise en œuvre de ViDA suppose de traduire les exigences fiscales en implications opérationnelles, de répartir les responsabilités entre fonctions et de maintenir une cohérence à l'échelle de plusieurs juridictions.

La Chief Experience Officer (CXO) propose une lecture encore distincte. Elle souligne que les entreprises abordent souvent l'e-invoicing comme une contrainte de conformité, alors que ses bénéfices apparaissent lorsque celui-ci est intégré comme un levier d'automatisation, de réconciliation et de transparence. La réforme dépendrait ainsi moins de son contenu juridique que de la capacité des organisations à l'intégrer dans leur architecture opérationnelle.

Ces lectures ne convergent que partiellement. Là où les PME mettent en avant un coût d'entrée immédiat, les groupes soulignent des enjeux de coordination, tandis que les acteurs technologiques insistent sur les gains potentiels à condition d'une appropriation organisationnelle. ViDA apparaît ainsi comme une réforme dont les effets sont moins uniformes qu'attendus, et dont la portée dépend étroitement de la capacité des acteurs à transformer une contrainte réglementaire en levier opérationnel.

3.4. Une redéfinition du pouvoir fiscal

Les entretiens mettent en évidence que ViDA ne transforme pas uniquement les outils de conformité, mais les modalités mêmes d'exercice du pouvoir fiscal, en modifiant la répartition concrète des capacités d'action entre administrations, entreprises et intermédiaires.

Du côté des administrations fiscales, l'accès à des données transactionnelles plus rapides et plus granulaires renforce significativement les capacités d'anticipation et de détection. Le représentant de l'administration fiscale suédoise souligne que les systèmes de reporting transactionnel permettent non seulement d'identifier plus rapidement les incohérences, mais également d'intervenir avant que certains mécanismes de fraude ne produisent leurs effets. Le contrôle ne repose plus exclusivement sur une vérification a posteriori, mais sur une capacité d'intervention quasi immédiate.

L'exemple d'un schéma de fraude carrousel impliquant plusieurs petites entreprises illustre concrètement cette évolution :

« Nous voyons soudain un salon de coiffure acheter des téléphones portables pour des centaines de millions : il devient évident qu'il y a une anomalie. »

La donnée fonctionne ici comme un signal d'alerte précoce, permettant de détecter des incohérences structurelles sans reconstruction ex post des flux.

Du côté des entreprises, cette transformation se traduit par une redéfinition des responsabilités internes. Le tax manager interrogé souligne que la complexité croissante impose non seulement une spécialisation accrue, mais surtout une capacité de coordination entre fonctions fiscales, financières, opérationnelles et IT.

« Les règles sont tellement complexes qu'il devient difficile d'être expert dans tous les domaines fiscaux. Il faut maintenant se spécialiser. »

La conformité ne relève ainsi plus d'une expertise isolée, mais d'une organisation collective de la production et du contrôle de l'information.

Ces évolutions ne sont pas symétriques. Là où les administrations renforcent leur capacité de supervision grâce à l'accès à la donnée, les entreprises voient leur responsabilité s'étendre en amont, à travers la nécessité de produire une information fiable, cohérente et immédiatement exploitable. Le pouvoir fiscal ne se limite donc plus à la capacité de lever l'impôt ou de contrôler sa déclaration : il s'ancre désormais dans la maîtrise des conditions de production, de circulation et d'exploitation de l'information fiscale.

ViDA ne se contente ainsi pas d'améliorer les outils de contrôle ; il contribue à une reconfiguration fonctionnelle du pouvoir fiscal, dans laquelle la capacité de voir, traiter et sécuriser la donnée devient une condition centrale de son exercice effectif.

3.5. Vision prospective : vers un modèle hybride

Les entretiens suggèrent que l'évolution du système TVA européen pourrait s'orienter vers un modèle hybride plutôt que vers une harmonisation complète.

La digitalisation et la standardisation des données apparaissent susceptibles de renforcer la coordination entre administrations fiscales et d'améliorer l'efficacité du contrôle. En revanche,

les divergences relatives aux taux, aux exonérations et aux régimes nationaux semblent appelées à persister, en raison du maintien de la souveraineté budgétaire des États membres.

Cette lecture est partagée par plusieurs acteurs interrogés. L'expert-comptable belge souligne ainsi que « à terme, chacun gardera ses taux et ses règles nationales, mais l'échange d'informations sera harmonisé ». De manière similaire, le représentant de l'administration fiscale suédoise considère que l'objectif réaliste ne réside pas dans une unification complète des systèmes TVA, mais dans la construction d'un niveau d'interopérabilité suffisant pour en améliorer le fonctionnement.

La dimension opérationnelle demeure toutefois déterminante. Comme le souligne la CXO d'un fournisseur de solutions digitales, la portée effective de la réforme dépendra moins de son contenu juridique que des conditions concrètes de sa mise en œuvre technique dans les différents États membres.

Ces éléments convergent vers l'hypothèse d'un modèle dans lequel les paramètres substantiels de la TVA resteraient largement nationaux, tandis que les modalités de supervision fiscale deviendraient progressivement plus intégrées. Une telle évolution ne serait toutefois pas exempte de limites : elle suppose un niveau d'interopérabilité effectif et durable entre systèmes nationaux, dont la réalisation dépend étroitement des capacités techniques et institutionnelles des États membres.

L'enjeu ne résiderait dès lors pas dans l'émergence d'une TVA uniforme, mais dans la capacité à stabiliser, dans le temps, un équilibre entre diversité des règles et intégration des mécanismes de contrôle.

4. Scénarios prospectifs : trois trajectoires plausibles

Sur la base de l'analyse normative et des observations empiriques, trois trajectoires peuvent être envisagées pour l'évolution du système TVA européen. Ces scénarios ne constituent pas des prévisions, mais des cadres d'analyse permettant d'apprécier la portée et les limites de la réforme ViDA.

Scénario 1 — Une harmonisation substantielle progressive

Dans une première hypothèse, l'harmonisation informationnelle pourrait constituer une étape vers une convergence plus large des règles substantielles. La standardisation des données et

l'interopérabilité entre administrations seraient susceptibles de faciliter la comparaison des pratiques nationales et d'ouvrir la voie à des ajustements plus intégrés.

Ce scénario permet ainsi d'identifier les conditions théoriques dans lesquelles une intégration plus poussée du système TVA pourrait émerger.

Une telle évolution apparaît toutefois peu probable à court ou moyen terme. La fiscalité indirecte demeure étroitement liée à la souveraineté budgétaire des États membres et soumise à la règle de l'unanimité. Ce scénario suppose dès lors une évolution institutionnelle significative ou une volonté politique renforcée, qui, à ce stade, ne se manifeste pas de manière tangible.

Scénario 2 — La stabilisation d'un modèle hybride

Le scénario le plus plausible est celui d'une stabilisation du modèle hybride, combinant maintien des paramètres substantiels au niveau national et intégration croissante des mécanismes de supervision fiscale.

Dans cette configuration, l'Union renforcerait la coordination procédurale et informationnelle — e-invoicing, DRR, interconnexion des administrations — sans remettre en cause l'autonomie des États sur les éléments matériels de l'impôt. ViDA s'inscrirait ainsi dans une logique de coexistence organisée plutôt que d'unification.

Ce scénario présente un avantage en termes de réalisme institutionnel, mais il demeure conditionné à une interopérabilité technique effective. À défaut, les gains de simplification pourraient être partiellement neutralisés par des divergences d'implémentation nationale. Par ailleurs, ses effets apparaissent différenciés selon les acteurs : les administrations fiscales et les grandes entreprises seraient les principaux bénéficiaires de cette évolution, tandis que les PME pourraient supporter une part disproportionnée des coûts d'adaptation.

Scénario 3 — Une re-fragmentation technologique

Un troisième scénario envisage une re-fragmentation opérationnelle malgré l'existence de standards communs. L'harmonisation juridique des obligations de reporting ne garantit pas, en elle-même, une convergence technique effective.

Des divergences persistantes — calendriers de déploiement, choix d'architecture, exigences locales complémentaires — pourraient conduire à la coexistence de systèmes partiellement

incompatibles. Dans cette hypothèse, la fragmentation ne disparaîtrait pas, mais se déplacerait vers le terrain technologique.

Comme le souligne le représentant de l'administration fiscale suédoise, l'efficacité de ViDA dépendra largement des capacités de mise en œuvre nationales. Le cadre européen peut organiser la coordination, mais la performance opérationnelle reste conditionnée par les infrastructures, les choix techniques et le niveau de maturité numérique de chaque État.

Ce scénario pourrait accentuer les asymétries entre acteurs : les organisations déjà digitalisées en tireraient un avantage, tandis que les structures moins préparées risqueraient de faire face à une complexité accrue.

5. Articulation finale avec la problématique

La confrontation entre l'analyse normative et les observations empiriques permet d'apporter une réponse nuancée à la question centrale de ce mémoire :

Dans quelle mesure l'harmonisation informationnelle portée par le paquet ViDA constitue-t-elle une réponse réaliste aux limites structurelles de l'harmonisation substantielle de la TVA au sein de l'Union européenne ?

L'analyse met en évidence que, dans le contexte institutionnel actuel, l'harmonisation informationnelle apparaît comme le levier le plus opérationnel pour renforcer la cohérence et l'efficacité du système TVA européen. À l'inverse, une convergence approfondie des règles matérielles demeure contrainte par des facteurs politiques et institutionnels durables.

Cette évolution ne se limite toutefois pas à une simple adaptation technique. La généralisation de la facturation électronique, l'introduction des Digital Reporting Requirements et l'interconnexion des administrations traduisent un déplacement plus profond du fonctionnement du système. L'enjeu ne réside plus uniquement dans la définition de la règle fiscale, mais dans la capacité à organiser les conditions de production, de circulation et d'exploitation de l'information qui en permet l'application effective.

L'Union européenne semble ainsi s'orienter vers un modèle hybride, dans lequel la souveraineté fiscale nationale est maintenue, tout en s'inscrivant progressivement dans une architecture informationnelle commune. Cette évolution ne supprime pas les divergences substantielles, mais en modifie les conditions de gestion.

Dans cette perspective, la souveraineté fiscale ne disparaît pas ; elle se reconfigure autour de la maîtrise des infrastructures informationnelles qui conditionnent l'exercice effectif du pouvoir fiscal.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objectif de ce mémoire était d'analyser dans quelle mesure l'harmonisation informationnelle portée par le paquet VAT in the Digital Age (ViDA) constitue une réponse réaliste aux limites structurelles de l'harmonisation substantielle de la TVA au sein de l'Union européenne.

L'analyse historique et institutionnelle du système TVA européen met en évidence son caractère intrinsèquement hybride. Depuis les premières directives de 1967 jusqu'à la directive 2006/112/CE, l'Union européenne a progressivement harmonisé les principes fondamentaux de la taxe afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur. Cette dynamique demeure toutefois encadrée par un compromis institutionnel durable : la fiscalité indirecte reste soumise à la règle de l'unanimité, ce qui préserve une autonomie substantielle des États membres sur les paramètres matériels de l'impôt.

Dans ce contexte, ViDA apparaît moins comme une réforme d'unification que comme une réponse institutionnellement réaliste aux limites de l'harmonisation substantielle. Là où une convergence approfondie des règles demeure contrainte, l'intégration progresse par un autre vecteur : la standardisation des flux d'information, l'interopérabilité des systèmes et le développement de mécanismes de supervision transactionnelle.

L'analyse empirique met en évidence le caractère ambivalent de cette transformation. Si certaines mesures permettent d'envisager une simplification procédurale à long terme, elles s'accompagnent, à court terme, d'une intensification des exigences informationnelles et organisationnelles. La conformité TVA tend ainsi à évoluer d'un exercice déclaratif vers une logique continue de production, de sécurisation et de pilotage de l'information.

Cette évolution traduit un déplacement plus profond du fonctionnement du système. L'intégration fiscale européenne ne progresse plus principalement par l'unification des règles, mais par la construction d'un cadre informationnel commun permettant leur coexistence. L'Union semble ainsi s'orienter vers un modèle hybride, combinant maintien de la souveraineté fiscale nationale et intégration croissante des mécanismes de contrôle.

L'apport principal de ce travail réside dans l'identification de trois dimensions complémentaires de l'harmonisation — substantielle, procédurale et informationnelle — qui permettent de dépasser une lecture binaire de l'intégration fiscale européenne. ViDA ne doit pas être appréhendé uniquement comme une réforme normative, mais comme une

transformation de la gouvernance fiscale, dans laquelle l'information devient un vecteur central de coordination.

Cette évolution doit toutefois être appréhendée avec prudence. Sa portée dépendra largement des conditions concrètes de mise en œuvre ainsi que du niveau d'interopérabilité effectivement atteint entre les systèmes nationaux. À défaut, le risque d'une re-fragmentation opérationnelle subsiste et pourrait limiter les gains de simplification attendus.

Dans cette perspective, la question centrale ne réside dès lors peut-être plus dans l'uniformisation des règles, mais dans la capacité à organiser les conditions de production, de circulation et d'exploitation de l'information fiscale.

L'Union européenne amorce ainsi une mutation silencieuse mais profonde de sa gouvernance fiscale : la donnée ne constitue plus seulement un instrument de contrôle, mais tend à devenir l'infrastructure même de l'exercice du pouvoir fiscal.

BIBLIOGRAPHIE

1. Textes législatifs et documents institutionnels

Commission européenne. (2022). *VAT in the Digital Age – Final Report: Digital Reporting Requirements*. European Commission.

Commission européenne. (2023). *VAT Gap in the EU: Report 2023*. Publications Office of the European Union.

Commission européenne. (2024). *VAT Gap in the EU: Report 2024*. Publications Office of the European Union.

Conseil de l'Union européenne. (2006). *Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée*.

Conseil de l'Union européenne. (2025). *Directive (UE) 2025/516 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles de TVA à l'ère numérique*.

Conseil de l'Union européenne. (2025). *Règlement (UE) 2025/517 modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne la coopération administrative en matière de TVA à l'ère numérique*.

Conseil de l'Union européenne. (2025). *Règlement d'exécution (UE) 2025/518 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne les exigences d'information applicables à certains régimes de TVA*.

OCDE. (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. OECD Publishing.

OCDE. (2022). *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing.

2. Doctrine et ouvrages académiques

Lamensch, M. (2015). *European Value Added Tax in the Digital Era: A Critical Analysis and Proposals for Reform*. IBFD.

Lamensch, M. (2018). *Rendering platforms liable to collect and pay VAT on B2C imports*. International VAT Monitor.

Lamensch, M. (2021). *From clicks to compliance: A data conduit to collect VAT*. World Tax Journal.

Oates, W. E. (1972). *Fiscal federalism*. Harcourt Brace Jovanovich.

Scharpf, F. W. (1999). *Governing in Europe: Effective and democratic?* Oxford University Press.

Terra, B., & Kajus, J. (2023). *A guide to the European VAT directives*. IBFD.

Tiebout, C. M. (1956). A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, 64(5), 416–424.

Vanistendael, F. (1996). The limits to the new community tax order. *Common Market Law Review*, 33(2), 293–314.

3. Études et rapports spécialisés

Heinemann, F., & Stiller, W. (2024). *The impact of mandatory e-invoicing on VAT compliance: Evidence from Italy*. ZEW Discussion Paper.

Kotsogiannis, C., Salvadori, L., & Karakatsanis, G. (2024). *E-invoicing, tax audits and VAT compliance*. Working paper.

Merkx, M., Janssen, B., & Gruson, J. (2025). VAT in the Digital Age: Digital reporting requirements and the future of EU VAT compliance. *EC Tax Review*.

Papis-Almansa, M. (2024). Secure digital reporting requirements and VAT fraud prevention in the European Union. *Intertax*.

European Parliamentary Research Service. (2024). *VAT in the Digital Age*. European Parliament.

4. Jurisprudence

Cour de justice de l'Union européenne. (1997). *DFDS A/S*, C-260/95.

Cour de justice de l'Union européenne. (2020). *Dong Yang Electronics*, C-547/18.

Cour de justice de l'Union européenne. (2022). *Berlin Chemie A. Menarini*, C-333/20.

5. Sources professionnelles et techniques

EDICOM. (2024). *Global e-invoicing and VAT compliance calendar*.

Peppol. (2024). *Peppol BIS Billing 3.0 documentation*.

RTC Suite. (2024). *E-invoicing and e-reporting global compliance overview*.

VATCalc. (2024). *European e-invoicing and digital reporting mandates*.

Annexe 1 — Guide d’entretien

1. Objectif des entretiens

Les entretiens ont pour objectif de compléter l’analyse doctrinale par une compréhension empirique des enjeux liés au fonctionnement du système TVA européen et à la mise en œuvre du paquet *VAT in the Digital Age* (ViDA).

Ils visent notamment à :

- Identifier les principales sources de complexité du système TVA ;
- Analyser les effets organisationnels et technologiques de la digitalisation fiscale ;
- Comprendre les perceptions des différents acteurs quant à l’évolution du modèle de conformité et de contrôle.

2. Méthodologie

Les entretiens ont été menés sous forme semi-directive, afin de garantir à la fois la comparabilité des réponses et la possibilité d’explorer des éléments spécifiques à chaque profil.

- Durée : 45 à 60 minutes
- Mode : visioconférence
- Langue : français ou anglais
- Traitement : analyse thématique
- Les entretiens ont été enregistrés avec l’accord explicite des participants, dans un objectif de retranscription et d’analyse

Les profils interrogés couvrent différents niveaux du système :

- Expert-comptable - PME
- Tax manager - groupe multinational
- Responsable de projet au sein de l’administration fiscale suédoise – institution

- Une directrice de l'expérience client chez un fournisseur de solutions digitales - technologique

3. Questions socle (communes à tous les entretiens)

Les entretiens s'articulent autour d'un noyau commun visant à assurer la cohérence de l'analyse :

- a. Description du rôle et de l'exposition aux problématiques TVA
- b. Identification des principales sources de complexité du système TVA européen
- c. Impact des divergences nationales sur la conformité et l'organisation
- d. Perception globale du fonctionnement du système TVA européen

4. Questions spécifiques par profil

- a. Expert-comptable (PME)
 - Divergences TVA les plus problématiques pour les PME
 - Impact organisationnel (logiciels, IT, gestion du risque)
 - Effets de l'e-invoicing en Belgique (2026)
 - Capacité des PME à absorber ViDA
 - Vision prospective du système TVA
- b. Tax Manager (groupe multinational)
 - Complexité des obligations TVA multi-juridictions
 - Impact stratégique (ERP, gouvernance fiscale)
 - Coordination interne (centralisation vs décentralisation)
 - Intégration de ViDA dans la roadmap
 - Effets attendus de la réforme
- c. Fournisseur de solutions digitales (CXO)

- Fragmentation des systèmes nationaux
- Défis techniques d'implémentation
- Perception des entreprises (contrainte vs opportunité)
- Impact organisationnel des solutions digitales
- Vision stratégique de l'évolution du système TVA

d. Administration fiscale (Suède)

- Divergences observées entre systèmes TVA
- Impact organisationnel pour administrations et entreprises
- Position nationale sur la digitalisation
- Préparation à ViDA
- Vision de l'harmonisation future

Annexe 2 — Retranscription des entretiens

1. Interview avec Jérémy Janssens - stagiaire expert-comptable certifié, indépendant

Réalisé en français — 22 février 2026, 10h30

Intervieweur :

Pour commencer, peux-tu te présenter brièvement (profil, parcours) ?

Interviewé :

Je m'appelle Jérémy Janssens, j'ai 27 ans. J'ai effectué un bachelier en comptabilité à l'EFEC à Woluwe, puis un master en fiscalité internationale et européenne à l'ICHEC.

Au niveau professionnel, j'ai commencé chez Deloitte pendant trois ans, dont six mois de stage. Ensuite, j'ai décidé de me lancer à mon compte. Aujourd'hui, j'ai mon cabinet, où je travaille seul. Je suis également sous-traitant pour une fiduciaire importante, BFS, et je gère en parallèle mes propres clients.

Je suis actuellement stagiaire expert-comptable certifié, avec une certification prévue d'ici un an.

Intervieweur :

Dans ton rôle d'expert-comptable (et futur expert-comptable), quelle est ton exposition aux problématiques TVA, notamment transfrontalières ?

Interviewé :

Nous sommes fortement exposés à ces problématiques. Beaucoup de clients nous interrogent dans des contextes transfrontaliers.

Par exemple, un client dans la construction a commencé à travailler au Luxembourg puis en France. J'ai également plusieurs clients actifs en e-commerce, où les problématiques TVA sont fréquentes, notamment lorsque les marchandises ne transitent pas par la Belgique mais vont directement de l'extérieur de l'UE vers le client final.

Dans ce cas, la TVA reste due dans le pays de destination. Ce sont des situations complexes, souvent traitées au cas par cas. À chaque fois, il faut se poser les questions fondamentales en TVA :

- Quelle est la nature de l'opération ?
- S'agit-il d'une prestation de services ?

- Quel est le fait générateur ?
- Quel est le lieu de la prestation ?
- Existe-t-il une exemption ?
- Qui est redevable de la TVA ?

Intervieweur :

Constates-tu des divergences entre les systèmes nationaux de TVA ? Quelles sont les principales sources de complexité pour tes clients ?

Interviewé :

La difficulté principale, et la raison pour laquelle les clients font appel à nous, c'est qu'ils comprennent mal le fonctionnement de la TVA. Le fait qu'il s'agisse d'une taxe sur la valeur ajoutée, supportée au final par le consommateur, est souvent mal intégré.

Avec les nouvelles règles, les obligations deviennent de plus en plus lourdes. Toutefois, ces obligations pèsent davantage sur les experts-comptables que sur les clients eux-mêmes.

Par exemple, pour la facturation électronique, nous avons anticipé en contactant les clients dès l'été, en leur proposant directement une solution logicielle adaptée. Lorsqu'un changement intervient (comme une modification de taux), nous informons immédiatement les clients.

Donc, lorsque le client est bien accompagné, la transition se passe globalement bien.

Intervieweur :

Ces évolutions ont-elles un impact sur l'organisation interne des entreprises, notamment des PME ?

Interviewé :

Oui, clairement. Cela génère même du business pour nous. Chez Deloitte, une cellule dédiée à la digitalisation avait été créée pour accompagner les PME qui ne souhaitent pas gérer elles-mêmes cette transition.

Avant, les processus étaient très manuels : facture papier, signature, scan, encodage.

Aujourd'hui, tout est digitalisé, avec des flux d'approbation intégrés directement dans les logiciels.

Les entrepreneurs veulent se concentrer sur leur activité. Très peu engagent seuls cette transition. Les experts-comptables jouent donc un rôle central dans le choix et l'implémentation des outils.

J'utilise souvent l'image de la pyramide :

- Avant, la collecte et le traitement des données prenaient le plus de temps
- Aujourd'hui, ces tâches sont automatisées, ce qui libère du temps pour le conseil

Avec des systèmes comme Peppol, les factures arrivent directement en comptabilité et les écritures sont souvent pré-remplies.

Je vois donc cette transition comme une opportunité.

Interviewé :

Cela implique aussi une évolution du métier. À terme, les clients ne paieront plus pour des tâches purement déclaratives. Le rôle de l'expert-comptable devient celui d'un conseiller, impliquant des compétences en fiscalité, reporting et finance.

Intervieweur :

Quels changements as-tu observés avec l'introduction de l'e-invoicing en Belgique ?

Interviewé :

Les situations sont contrastées. Certains clients ont décidé d'arrêter leur activité, notamment en fin 2025, car ils ne souhaitaient pas s'adapter à ces nouvelles obligations.

À l'inverse, les clients accompagnés suffisamment tôt ont mieux vécu la transition. Nous avons commencé à les préparer dès l'été, avec des démonstrations de logiciels et des explications détaillées.

Personnellement, j'ai reçu peu de plaintes, contrairement à certains confrères. La différence réside souvent dans l'anticipation.

J'observe aussi des négociations d'honoraires, certains clients pensant que la digitalisation réduit le travail.

Par ailleurs, nous avons récupéré des clients dont les anciens comptables ont cessé leur activité face à ces changements.

Intervieweur :

Selon toi, ViDA constitue-t-il une simplification ou un déplacement de la complexité vers la technologie ?

Interviewé :

Pour moi, il y aura une simplification administrative, notamment avec la disparition progressive des listings intracommunautaires et l'échange d'informations en temps réel.

En revanche, je m'interroge sur la gestion des données : leur sécurité, leur stockage, et les risques de cyberattaques.

Les règles TVA en elles-mêmes ne vont pas fondamentalement changer. Ce sont surtout les modalités d'échange d'informations qui évoluent.

Interviewé :

Dans le e-commerce, j'ai vu plusieurs cas où des entrepreneurs n'avaient pas anticipé la TVA dans le pays de destination, ce qui a fortement impacté leur rentabilité.

L'extension de l'OSS et la responsabilisation des plateformes pourraient simplifier ces situations.

Mais cela facilitera aussi les contrôles.

Intervieweur :

Les PME ont-elles les capacités d'absorber cette transition ?

Interviewé :

Cela dépend surtout de la génération des dirigeants. Les jeunes entrepreneurs sont généralement mieux préparés techniquement.

Pour les dirigeants plus âgés, l'adaptation peut être plus difficile, même si certains s'en sortent très bien.

Financièrement, les coûts augmentent : abonnements logiciels, licences, etc. Ces coûts sont souvent répercutés.

Personnellement, un dossier me coûte environ 500 € par an en logiciels, mais cela est compensé par le gain de temps.

Intervieweur :

ViDA est-il une étape vers une harmonisation ou vers un modèle hybride ?

Interviewé :

Je pense qu'il y aura une harmonisation administrative (reporting, échanges d'informations), mais pas une harmonisation complète.

Chaque État conservera ses taux et ses spécificités, ce qui relève d'une forme de concurrence fiscale intra-européenne.

Tant que l'Union laisse une marge de manœuvre sur les taux, les divergences persisteront.

Interviewé :

À long terme, les ajustements éventuels des taux seront probablement motivés par des objectifs budgétaires plutôt que par une volonté d'harmonisation.

Intervieweur :

Souhaites-tu ajouter quelque chose ?

Interviewé :

Pour moi, ViDA reste une opportunité. Mais le système deviendra plus encadré et plus restrictif.

Il sera plus difficile de contourner les règles. Les entreprises devront être plus rigoureuses.

À terme, on peut imaginer des systèmes encore plus intégrés, où les activités autorisées seraient directement liées aux règles TVA.

La réforme facilitera les échanges d'informations et les contrôles, mais elle transformera aussi profondément la pratique.

2. Interview avec Jean-Michel Heusdens – Tax Manager, Ion Beam Application SA

Réalisé en français — 2 mars 2026, 17h30

Intervieweur :

Pour commencer, peux-tu brièvement te présenter au niveau professionnel (expérience, parcours) ?

Interviewé :

J'ai commencé dans la finance il y a environ 35 ans. J'ai d'abord travaillé en comptabilité, puis j'ai obtenu le titre de comptable à la Chambre belge des comptables, suivi de celui de conseiller fiscal. J'ai ensuite complété un master en fiscalité à HEC Liège.

Progressivement, je me suis orienté vers la fiscalité. J'ai d'abord été en charge des taxes pour la Belgique, puis pour le Benelux, ensuite pour l'Europe chez Baxter, avec un reporting vers les États-Unis. Enfin, chez IBA, mon périmètre s'est étendu au niveau mondial.

Intervieweur :

Dans ton rôle actuel, quelle est ton exposition aux problématiques de TVA transfrontalière ?

Interviewé :

Ce n'était pas évident au départ, car chez Baxter, pendant environ 15 ans, je ne m'occupais plus de TVA, mais uniquement d'impôts directs. Lorsque je suis arrivé chez IBA, j'ai dû me réadapter à la TVA, alors que la législation avait fortement évolué entre-temps.

Nous avons progressivement structuré l'équipe. Au départ, j'étais seul sur les sujets fiscaux. Ensuite, nous avons intégré des profils supplémentaires, notamment un expert en fiscalité indirecte, afin de gérer la complexité croissante.

La principale difficulté réside dans la nature spécifique de notre activité, notamment les installations avec montage, qui impliquent des règles TVA particulières et variables selon les pays. À cela s'ajoutent des problématiques liées aux établissements stables et à des activités différentes au sein d'un même groupe.

Cela crée des situations complexes, par exemple lorsqu'une entité est enregistrée à la TVA pour une activité donnée mais réalise une autre activité nécessitant un traitement TVA différent dans un pays spécifique.

Intervieweur :

Quelles divergences entre systèmes TVA nationaux génèrent aujourd'hui le plus de complexité ?

Interviewé :

En théorie, nous travaillons dans un cadre harmonisé. En pratique, c'est tout sauf harmonisé.

Les règles varient fortement d'un pays à l'autre, notamment pour les installations avec montage :

- Dans certains pays, le client est redevable de la TVA
- Dans d'autres, c'est le prestataire

La qualification même de l'opération peut différer selon les juridictions. Par exemple, une même activité peut être considérée comme un bien immobilier dans un pays et non dans un autre.

À cela s'ajoute la complexité liée à la facturation électronique et aux obligations de reporting.
Il existe une double complexité :

- Une complexité juridique (règles TVA)
- Une complexité technique (implémentation IT)

Cela génère de nombreuses incertitudes et une charge importante d'adaptation.

Intervieweur :

Ces divergences ont-elles un impact uniquement opérationnel ou également stratégique ?

Interviewé :

Elles ont un impact très important, notamment dans la communication avec le business.

La complexité TVA est difficile à expliquer aux équipes opérationnelles, qui peuvent avoir l'impression que des contraintes inutiles sont ajoutées. En réalité, il s'agit de l'application d'une législation complexe et non harmonisée.

Sur le plan organisationnel, cela impose une spécialisation accrue des équipes. Dans un groupe présent dans de nombreux pays, il devient impossible de maîtriser tous les domaines fiscaux sans spécialisation.

Intervieweur :

Considères-tu que le système TVA européen est réellement harmonisé ?

Interviewé :

Non. Le système repose sur des directives européennes, mais celles-ci laissent une marge d'interprétation aux États membres.

Cette flexibilité entraîne des divergences importantes dans l'application des règles. Certains pays privilégient des approches différentes, notamment pour sécuriser la collecte de la TVA.

Par exemple, certains États préfèrent que le client local soit redevable de la TVA afin de sécuriser la collecte, tandis que d'autres privilégient le fournisseur, malgré les risques de non-recouvrement.

Intervieweur :

Comment ViDA s'intègre-t-il dans votre organisation aujourd'hui ?

Interviewé :

Actuellement, la gestion de ces sujets est complexe car nos ressources internes sont fortement mobilisées, notamment par la migration vers SAP S/4HANA.

Nous avons mis en place une équipe multidisciplinaire combinant :

- Expertise TVA
- Compétences IT
- Gestion des master data

Cela permet de traiter les projets d'e-invoicing de manière transversale.

À terme, l'objectif est d'intégrer la facturation électronique directement dans SAP via le module DRC. Cependant, cela pose des difficultés car les solutions SAP ne sont pas toujours disponibles immédiatement pour chaque pays, ce qui nécessite des solutions temporaires.

Intervieweur :

Concernant la Belgique, avez-vous rencontré des difficultés liées à l'e-invoicing ?

Interviewé :

Pour le moment, l'impact est limité, car nous avons peu de clients belges et un volume faible de factures. Le traitement reste encore largement manuel.

Intervieweur :

Selon toi, ViDA permettra-t-il de réduire la complexité ou déplacera-t-il celle-ci vers la technologie ?

Interviewé :

J'aimerais qu'il conduise à une harmonisation globale, mais j'ai des doutes.

La réforme a déjà été reportée plusieurs fois, et de nombreux pays ne sont pas prêts. Il existe également des résistances, notamment de la part des petites entreprises.

Compte tenu des différences actuelles entre pays, notamment en matière de modèles d'e-invoicing, je pense que l'on se dirige vers une harmonisation partielle, avec des spécificités nationales persistantes.

Intervieweur :

Peux-tu illustrer ces différences ?

Interviewé :

Oui, par exemple, si l'on compare la Pologne et la Belgique, les écarts sont très importants. Les niveaux de maturité et les modèles de contrôle diffèrent fortement.

Cela rend difficile toute harmonisation technologique complète.

Intervieweur :

Souhaites-tu ajouter un point ?

Interviewé :

Non, je pense que les questions couvrent bien les enjeux principaux.

3. Interview avec Fredrik Andersson Carlö - Project Leader, the Swedish Tax Agency

Réalisée en anglais — 13 mars 2026, 10h30

Interviewer:

Could you briefly describe your role in the Swedish Tax Agency and your professional experience, particularly with VAT matters?

Interviewé :

Sure. I am a project leader of a project called transaction-based reporting and mandatory e-invoicing at the Swedish Tax Agency. The project is tasked with the implementation of ViDA, as well as what we hope will become a mandate for a Swedish transaction-based reporting regime for domestic transactions.

This has recently become the subject of a governmental investigation, both on how to implement ViDA and on whether Sweden should introduce this type of reporting for domestic transactions. The chances of that becoming a reality have increased a lot, which we see as very positive.

Regarding my previous experience with VAT, I used to work as a coordinator for the large and international business department at the Swedish Tax Agency. In that role, I worked on VAT risk analysis for large and international businesses, as well as on audit selection processes.

Previously, I was also a manager of one of the VAT units in Stockholm.

Interviewer:

Based on your experience, which differences between national VAT systems in the European Union currently generate the most complexity or uncertainty?

Interviewé :

This is one of the questions I may have difficulty answering, because I do not have direct practical experience from the business side. I can speak about what I think might be the case.

The reason for ViDA is, of course, that the European Commission has acknowledged that different reporting regimes and different e-invoicing regimes across Europe create difficulties for businesses. They become an obstacle to trade within the common market.

Different VAT rules are also likely to create complexity and risks, both for voluntary and involuntary non-compliance. Complexity often creates the space where mistakes and risks arise. It can therefore be a driver of costs for businesses and also a challenge for tax administrations.

Interviewer:

Do these divergences mainly affect compliance, or do they also influence broader organisational or strategic decisions for tax administrations?

Interviewé :

For large businesses active in several EU Member States, these differences clearly affect the way they organise their activities. I just came from a meeting with Volvo, a large Swedish truck manufacturer. They explained that they have a basic common setup, but then they need local variants across Europe and the rest of the world in order to remain compliant.

For tax administrations, it may not affect us in the same way, since most of what we do is national. However, if other countries introduce reporting systems and Sweden does not, there is a risk that fraudsters may move their activities to countries without such protection.

For example, in cases of missing trader intra-community fraud or carousel fraud, different national approaches may influence the strategic choices of fraudsters.

Different substantive VAT rules can also create risks of non-compliance, especially for international businesses, where mistakes may occur simply because the rules are complex.

Interviewer:

When you discuss with colleagues in the VAT administration, what are the main concerns?

Interviewé :

It depends on the colleagues and their area of work. However, generally, the most problematic risks concern VAT fraud and businesses that do not report sales at all, or that employ workers without reporting their income.

In Swedish, we refer to this as “black” work, meaning undeclared work. These issues are important not only because of the amounts involved, but also because the money can be linked to organised crime and even terrorist financing.

There are also other types of non-compliance that are not necessarily fraudulent. For example, small business owners may put personal expenses into the business in order to deduct both VAT and income tax. This is widespread and can create a broader culture of non-compliance.

However, the most serious issues remain the fraudulent schemes closely connected to organised crime, especially those with an international dimension.

Interviewer:

How do you see the evolution of VAT digitalisation across Europe, particularly regarding electronic invoicing and digital reporting systems?

Interviewé :

We can clearly see the potential of these systems, which is one of the reasons why the Swedish Tax Agency wants to introduce them.

A few years ago, we had a case involving a fraudulent chain where Sweden lost around 5 billion Swedish crowns, approximately 500 million euros, in VAT. The fraud involved mobile phones. Many of the businesses involved were very small businesses.

For example, if we had been able to see that a hairdresser was buying mobile phones for hundreds of millions of euros, that would have been an obvious anomaly.

This is why transaction-based reporting regimes are useful. They make it much easier to detect fraudulent chains.

In that case, we actually knew about the fraudsters at a relatively early stage because colleagues in other European countries had warned us. But it took around two years to go through all the businesses in the chain. By the time we reached the businesses where the money had been withdrawn, there was no money left to recover.

The main benefit of transaction-based reporting is that, if we can see all transactions at once, we can decide not to pay out input VAT before we see that output VAT has also been paid.

Italy, for example, has reported a significant reduction in tax losses after introducing such systems. We can see that these regimes work, and we understand why they work: they allow administrations to stop fraud mechanisms earlier.

Of course, fraudsters will eventually look for new ways to operate. But at the moment, transaction-based reporting seems to be a very efficient way to combat this type of economic crime.

It can also be used for other purposes. For example, in simpler domestic VAT fraud, a fraudster may own several companies and claim input VAT refunds without any real transactions behind them. With transaction-based reporting, this becomes much easier to detect, because the administration can immediately see that no invoice or transaction supports the refund claim.

Interviewer:

Sweden has not yet introduced a mandatory national e-invoicing or e-reporting system. From your perspective, what explains this position?

Interviewé :

As mentioned earlier, Sweden now has a public inquiry into this issue. It will produce a report on November 30, 2027, regarding how to implement ViDA and whether Sweden should introduce mandatory e-invoicing and transaction-based reporting for domestic transactions.

From the perspective of the Swedish Tax Agency, this is a bit late. We would have needed this a few years earlier. We actually made a formal request to the government, together with two other governmental agencies, shortly after ViDA was proposed in December 2022. However, the government did not act on it until now.

One reason is probably that Sweden has historically had a very low VAT gap, high tax compliance and a high-trust system. People and businesses generally do what they are supposed to do. For that reason, the issue may not have been seen as urgent as in countries where non-compliance and fraud are much bigger problems.

Another reason may be a general liberal principle that regulation should not be introduced unless necessary. In Sweden, business organisations, especially those representing small and medium-sized enterprises, have been very critical of ViDA and of this type of regulation.

This reflects a broader Swedish tradition of avoiding regulation unless it is clearly needed. The Covid pandemic was also an example of this approach, with Sweden relying more on recommendations than strict restrictions.

These factors together may explain why Sweden has been late to act.

Interviewer:

From the perspective of the Swedish Tax Agency, how is the ViDA reform currently perceived and prepared for at the national level?

Interviewé :

We welcome ViDA. However, we do not think that ViDA alone will do very much to combat VAT fraud. The real gains will come when there is a national mandate, because that is where the tax is actually lost.

At the same time, it is positive that the European Union is driving this process and trying to create harmonisation in reporting and e-invoicing.

We support the goal of making it easier for businesses to operate across borders. We are also working with the other Nordic countries — Denmark, Finland, Iceland and Norway — to see whether we can find common ground on how to implement these systems in a similar way. The aim is to reduce obstacles for Nordic businesses expanding from one country to another. We are also discussing with countries such as the Netherlands and Belgium, because we may have similar approaches.

In that sense, ViDA is positive because it starts the process. Without ViDA, it would probably have been harder to obtain a national investigation.

Interviewer:

How could ViDA affect businesses operating across several European Member States, particularly in terms of compliance and administrative obligations?

Interviewé :

Hopefully, ViDA will lead to more streamlined reporting requirements.

There will be an evaluation of ViDA in 2033. If the evaluation is positive, then from 2035 Member States will have to harmonise their national reporting regimes with ViDA.

However, it remains to be seen how effective this harmonisation will be. ViDA says certain things about cross-border transactions that it does not say about national transactions, so Member States still have more freedom regarding domestic transactions.

There will certainly be some harmonisation, but whether it will remove the main obstacles for businesses remains to be seen.

Interviewer:

Do you believe that the digitalisation of VAT reporting through initiatives such as ViDA could eventually lead to a more harmonised VAT system in the European Union?

Interviewé :

I think it could lead in that direction. However, whether we will have a common system for the entire Union in twenty years, I do not know. I do not think it will happen soon.

Taxation is a sensitive subject. Member States do not easily transfer tax matters to the European Union. VAT is also a major source of income for national governments.

From the perspective of obstacles to trade, one set of rules for the entire EU would of course be positive. However, as a Swedish lawyer, I would also say that Swedish or Nordic law is usually much simpler than EU law or continental legal systems. EU rules often become more cumbersome and bureaucratic.

So, a common system could be both positive and negative.

Practically, it is possible to have one system for the entire Union. Technically, it could be done. But what is technically feasible is not necessarily politically feasible. These are two very different things.

Interviewer:

Is there anything you would like to add or any important point that we may not have covered?

Interviewé :

No, I think I have answered the questions as well as I could.

Interviewer:

Thank you again for your time.

Interviewé :

No problem. I am looking forward to seeing what you produce.

4. Interview avec Ahu Caglayan - Chief Experience Officer, RTC Suite

Réalisée en anglais — 22 avril 2026, 13h00

Interviewer:

First, could you briefly describe your role as Chief Experience Officer and your exposure to VAT invoicing and e-reporting topics at an international level?

Interviewée :

Sure. As it is understandable from the title, my main duty is to ensure that the RTC customers' experience is at the highest level. What does that mean?

My team has an intersection role between departments: product, account management, and regulatory. Because I work closely with both our clients and internal teams, my position is like a bridge between internal and external stakeholders. It is a very hands-on role.

We are working across multiple jurisdictions. We do not only cover Europe, but also APAC and the Middle East and North Africa (MENA) region. I am continuously involved in discussions about mandates, models, and how to implement them into systems.

Besides the regulatory part, we also need to ensure that customers are satisfied with the user interface, functionalities, and the overall service. For example, are they happy with our support? Are we meeting our SLAs? Are we keeping our promises? These are core responsibilities for both myself and my team.

Interviewer:

From the perspective of a digital solution provider, which differences between national systems create the most complexity for your clients today?

Interviewée :

We discuss this every day. The challenge is not only that countries are doing things differently, but also that they are doing them differently at multiple levels.

There are different layers of deviation. First, some countries use XML, JSON, or other data formats. They also follow different models: some use clearance, others reporting, and some hybrid approaches.

Timelines are also very confusing. Some countries define obligations based on thresholds or revenue.

Even the definition of compliance differs. What is considered a compliant invoice varies across countries.

Our clients are mainly multinational companies. They do not deal with only one country, but with dozens at the same time.

The main complexity does not come from the rules themselves, but from the lack of consistency between all these layers.

Interviewer:

Do you have a recent example from a client project?

Interviewée :

Yes. We are working with one of the largest European white goods companies. Within four months, we had to implement multiple mandates.

Belgium started in January. Germany required both AP and AR projects. France needed to be ready before summer. We also started projects in the UAE, Estonia, and Slovakia.

At one point, six projects were running simultaneously. We try to keep the same project manager and account manager to maintain continuity.

I remember having four meetings in one day for the same company, but with different local teams. I even mixed up countries during discussions.

If Europe had one unified approach, this could have been reduced significantly. It is not only complex — it is also costly.

Interviewer:

Do these differences mainly affect compliance, or do they also impact internal organization?

Interviewée :

They definitely impact internal organization. What is reported to tax authorities is data, and data comes from ERP systems.

E-invoicing is heavily dependent on ERP and data quality. The first step in any project is what we call a “health check” to assess whether the system contains the necessary data.

Data quality is a major issue.

It also impacts business processes. Companies usually have separate AP and AR teams, and they are not used to working together. However, with e-invoicing, these processes need to function as one integrated flow.

This creates organizational challenges in adapting to the new model.

Interviewer:

What are the main technical challenges when implementing e-invoicing and e-reporting across multiple jurisdictions?

Interviewée :

The main challenge comes from the coexistence of different models, such as clearance and reporting systems.

Each model requires different treatment.

APIs are constantly evolving, either because new countries introduce regulations or because existing ones update their requirements.

Another challenge is mapping. Companies must adapt tax codes and other configurations for each jurisdiction.

Authentication also varies. Some countries require electronic signatures, others certificates or tokens. These processes can be complex and require continuous maintenance.

All these elements contribute to technical fragmentation.

Interviewer:

Is coordination easier when working across multiple jurisdictions?

Interviewée :

It depends on how the company manages the project. Some companies appoint a central coordinator involved in all country projects, which improves efficiency.

If coordination is only local, teams lack visibility on what others are doing, which leads to delays and inefficiencies.

Another challenge is that employees involved in these projects also have their daily responsibilities, which remain their priority.

If the company does not allocate sufficient resources, the project becomes more stressful and less efficient.

Interviewer:

Is digitalization perceived more as an opportunity or a constraint?

Interviewée :

It depends on the company.

Many clients initially see it as a compliance obligation. However, we try to show the benefits.

For example, e-invoicing allows automation, reconciliation, and improved transparency. It eliminates manual processes and reduces the need for tools like OCR.

However, mindset is a key factor. Some clients still prefer older systems, such as PDF invoices, and are reluctant to adopt new technologies.

The benefits become more visible when the entire invoicing cycle is fully digital.

Interviewer:

Do you think ViDA will simplify the European VAT environment or shift complexity?

Interviewée :

It depends on the country. For some, it will not be a major change, while for others it will introduce new complexity.

For example, companies in countries like Italy or Poland may need additional infrastructure, such as Peppol access points.

From the tax authority perspective, it will improve transparency.

From the company perspective, it will require significant investment in technology and human resources.

Technology will become a critical success factor.

Interviewer:

What about countries that do not yet have e-invoicing systems?

Interviewée :

In countries like Sweden or the Netherlands, the VAT gap is low, so there has been less urgency to implement such systems.

ViDA will push these countries to adopt digital reporting, even if it was not previously a priority.

Interviewer:

In the long term, do you think Europe will move toward a unified VAT system?

Interviewée :

I believe the direction is toward an interconnected model rather than full harmonization.

Data models are becoming closer, especially with initiatives like Peppol. Systems will be more connected, but fragmentation will remain, particularly at the domestic level.

It will not be a fully unified system, but it will be more standardized and interconnected than today.

Interviewer:

Is there anything you would like to add?

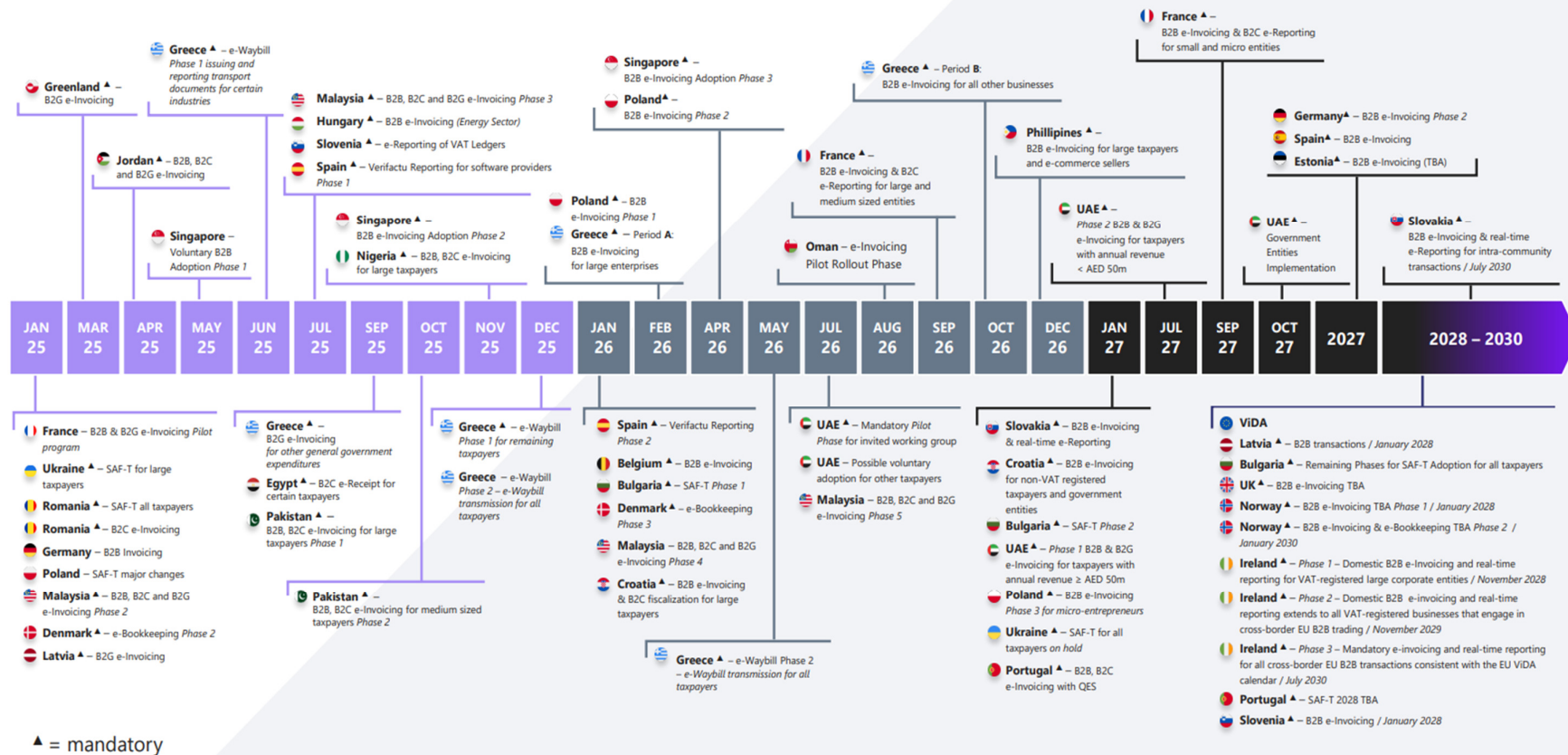
Interviewée :

No, it was a good discussion.

Annexe 3 — Cartographie e-invoicing / RTC (version complète)

Big Picture

Global Overview of e-Invoicing & e-Reporting Regulations



UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | www.uclouvain.be/lsm