

CONSEIL DES IMPÔTS

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

RESUME DU
XIX^e RAPPORT
AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE

JUIN 2001

Avertissement

Le présent document est destiné à faciliter la lecture et
l'exploitation du rapport du Conseil des impôts.

Seul le texte du rapport lui-même engage le Conseil.

SOMMAIRE

Introduction

Première partie : les grands débats sur la TVA

1. Comment taxer les échanges intracommunautaires ? Le débat sur le « régime transitoire »
2. Quelle autonomie pour la France dans la fixation des taux de TVA ?
3. Faut-il différencier les taux de TVA ?
4. Doit-on encore étendre le champ d'application de la TVA et supprimer les exclusions du droit à déduction ?

Deuxième partie : mieux appliquer la législation sur la TVA

1. Champ d'application et droit à déduction : clarifier et stabiliser la législation
2. Simplifier les règles de territorialité et les adapter aux évolutions économiques
3. Rendre plus efficace la lutte contre la fraude
4. Améliorer les modalités de recouvrement de la TVA

Troisième partie : les processus de décision en matière de TVA : un rééquilibrage nécessaire

1. La responsabilité particulière de la Commission européenne
2. Les différents acteurs institutionnels en matière de TVA
3. La rôle de la jurisprudence communautaire
4. La règle de l'unanimité et le consensus des Etats

Conclusion : le risque de l'immobilisme

INTRODUCTION

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) suscite en général des débats moins passionnés que d'autres impôts ressentis plus directement par le contribuable. Toutefois, trois facteurs au moins justifient de lui accorder une grande attention :

- en premier lieu, la TVA est un impôt « de masse » : elle est supportée par tous les consommateurs et elle est recouvrée par près de 3 millions d'entreprises, c'est-à-dire la grande majorité des opérateurs économiques.

- en second lieu, son importance budgétaire est déterminante : avec des recettes nettes de 697 MdF (106 Mds) en 1999, c'est de loin la première recette budgétaire de l'Etat, et le second prélèvement obligatoire après les cotisations sociales.

- enfin, la TVA, inventée en France puis généralisée à l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne au début des années 1970, est la principale réalisation de l'harmonisation fiscale européenne. Si la France, comme les autres Etats membres, conserve des marges de manœuvre non négligeables, l'essentiel du droit de la TVA se décide aujourd'hui au niveau communautaire.

Cet aspect européen de la TVA constitue le point de départ et le centre des analyses conduites en 2000-2001 par le Conseil des impôts, dont le précédent rapport relatif à la TVA remontait à 1983¹, date à laquelle le contexte institutionnel était très différent.

Depuis lors, l'évolution générale de la construction européenne n'est pas restée sans conséquences en matière de TVA :

- la transformation des relations entre droit communautaire et droit interne a donné toute sa signification à l'harmonisation communautaire, dont les pleins effets ne se faisaient pas encore sentir en 1983 alors même que le texte fondamental, la « 6e directive TVA » était antérieur (1977). Les évolutions majeures de la jurisprudence du Conseil d'Etat amènent désormais le juge national à écarter l'application des normes internes si elles sont incompatibles avec les normes communautaires. En conséquence, le rôle de la Cour de justice

¹ certains aspects de la TVA ont cependant été abordés dans le rapport sur « Fiscalité et vie des entreprises », publié en 1994.

des communautés européennes, chargée d'interpréter le droit communautaire s'est trouvé fortement accru.

- la mise en place du « grand marché unique » au 1^{er} janvier 1993 a rendu impossible la taxation des échanges de biens et services lors du franchissement des frontières, celles-ci disparaissant en matière économique. La délicate question de la taxation des échanges intracommunautaires a entraîné un débat complexe entre les Etats membres et la Commission européenne. Le « régime transitoire » actuellement en vigueur (exonération des exportations et taxation des importations dans le pays de destination) a pour le moment prévalu sur l'idée soutenue par la Commission européenne d'un « régime définitif », basé sur une taxation des exportations dans le pays d'origine ou dans le pays de domiciliation fiscale.

- la concurrence accrue au sein du marché unique, de plus en plus intégré, suscite un débat autour du concept de « concurrence fiscale » entre Etats membres. La TVA, par ses caractéristiques propres d'impôt sur la consommation, n'est pas le cœur du problème, mais la nature et l'importance des marges de manœuvre conservées par les Etats membres sont des sujets décisifs.

Le contenu du rapport publié par le Conseil des impôts

Le Conseil des impôts s'est attaché à explorer les aspects européens de la TVA, selon l'approche pluridisciplinaire propre à ses travaux, qui attache autant d'importance aux débats économiques qu'à l'analyse juridique, et aux problèmes de gestion de l'impôt par le contribuable et l'administration.

Après un chapitre introductif présentant les données de base relatives à la TVA, la première partie est consacrée aux principaux débats liés au marché unique : modalités de taxation des échanges (chapitre I), fixation des taux (chapitre II), étendue du champ d'application et du droit à déduction (chapitre III).

La seconde partie, dont l'approche est plus juridique, étudie les possibilités d'amélioration et de simplification du droit communautaire et du droit français de la TVA : en matière de champ d'application et de droit à déduction (chapitre I), de règles de territorialité (chapitre II), de recouvrement de l'impôt et de contrôle fiscal (chapitre III).

Enfin, la troisième partie examine les processus de décision communautaires et nationaux dans le domaine de la TVA.

Dans chaque partie, le Conseil des impôts formule des propositions d'amélioration et de simplification en matière de TVA.

* *

*

Chronologie de la TVA

1954 : création de la TVA en France.

1967 : premières directives communautaires sur la TVA.

1967-1973 : généralisation de la TVA à tous les Etats membres de la Communauté européenne.

1977 : « 6^e directive TVA », qui forme aujourd'hui encore le socle du droit communautaire en matière de TVA.

1987 : proposition de la Commission européenne de taxer les exportations intracommunautaires dans le pays d'origine. Refus des Etats membres.

1992 : directive d'harmonisation (partielle) des taux de TVA.

1993 : suppression des frontières fiscales. Début de fonctionnement du « régime transitoire » de taxation des échanges intracommunautaires. En France, suppression de la règle du décalage d'un mois pour l'imputation de la TVA déductible.

1995 : en France, hausse du taux normal de TVA de 18,6 % à 20,6 %

1996 : la Commission avance de nouvelles propositions en vue d'un « régime définitif » de TVA. Elles ne sont pas acceptées par les Etats membres.

1999 : directive autorisant l'expérimentation de taux réduits de TVA dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre (en France : travaux sur les logements et services à la personne).

avril 2000 : en France, baisse du taux normal à 19,6 %.

juin 2000 : la Commission européenne expose sa nouvelle stratégie en matière de TVA. Dépôt d'une proposition de directive sur la taxation du commerce électronique.

décembre 2000 : au sommet de Nice, échec des propositions tendant à appliquer la règle de la majorité qualifiée à certains aspects de la fiscalité.

PREMIÈRE PARTIE : LES GRANDS DEBATS SUR LA TVA

Le Conseil des impôts a entendu répondre à quatre questions relatives respectivement à :

- la taxation des échanges intracommunautaires
- l'autonomie des Etats dans la fixation des taux
- la différenciation des taux
- l'extension du champ d'application de la TVA
-

1. Comment taxer les échanges intracommunautaires ? Le débat sur le « régime transitoire »

Le mécanisme actuel est le suivant² :

- les exportations vers un autre Etat membre sont exonérées ;
- les importations en provenance d'un autre Etat membre sont taxées, l'importateur étant redevable de la taxe.

En principe, ce régime est transitoire, et aurait dû être remplacé par un « régime définitif » depuis 1997. Il reste pourtant en vigueur faute d'accord sur les propositions de la Commission européenne, qui avait envisagé successivement³ :

- soit une taxation dans le pays d'origine (les exportations sont taxées) ;
- soit une taxation dans le pays de domiciliation fiscale de l'entreprise (la totalité du chiffre d'affaires réalisé dans l'Union européenne par une même entreprise est taxée dans un même Etat).

² s'agissant des échanges de biens. Le régime des prestations de services n'est pas décrit ici. Il ne donne d'ailleurs pas lieu à des débats aussi vifs.

³ avant d'admettre, en 2000, que le passage du « régime définitif » ne constituait plus un objectif de court terme.

Le Conseil des impôts a procédé à une comparaison systématique entre « régime transitoire » et « régime définitif », afin d'éclaircir un débat resté très polémique. Différentes propositions récentes et novatrices ont également été analysées.

En définitive, il apparaît que le « régime transitoire » de taxation des échanges intracommunautaires de biens reste, dans la situation actuelle, le meilleur compromis possible. Il permet en effet de maintenir une réelle autonomie des Etats membres dans le choix des taux de TVA, d'assurer la sécurité de leurs recettes budgétaires, et d'inciter les administrations fiscales nationales à un recouvrement efficace de l'impôt. En outre, rien ne permet d'affirmer qu'il conduit à un niveau de fraude plus élevé qu'un éventuel « régime définitif »

Ce choix ne peut sans doute pas être considéré comme irrévocable. En particulier, l'intégration économique croissante de l'Union européenne pourrait donner une plus grande importance à l'objectif de suppression des différences de traitement entre transactions internes et intracommunautaires. La taxation dans le pays d'origine ou dans le pays du domicile fiscal supposerait cependant une harmonisation étroite des taux, et une coordination beaucoup plus poussée des administrations fiscales nationales. Les conditions de telles évolutions sont aujourd'hui loin d'être réunies.

2. Quelle autonomie pour la France dans la fixation des taux de TVA ?

Le droit communautaire laisse une certaine marge de manoeuvre aux Etats membres en matière de taux de TVA :

- le taux normal peut varier entre 15 et 25 %, sachant que la limite supérieure ne résulte que d'un accord politique qui n'a pas été formalisé juridiquement.

- le champ d'application du taux réduit est limité par « l'annexe H » de la 6^e directive TVA. Cependant, la majorité des Etats (dont la France) n'utilisent pas la totalité des possibilités qui leur sont offertes dans ce domaine.

Les écarts de taux entre les Etats membres sont, au total, relativement larges (cf. graphique ci-dessous), sans effets économiques notables :

- les échanges entre entreprises étant taxés au taux du pays d'importation, seuls les particuliers conservent la possibilité théorique d'orienter leurs achats vers les pays où les taux sont les plus bas, sous réserve des régimes spécifiques applicables aux ventes à distance et aux achats de véhicules. Par ailleurs, les consommateurs sont surtout sensibles aux différences de prix, qui ne dépendent que pour une faible part des écarts de taux de TVA.

- au niveau macroéconomique, la TVA n'est pas totalement sans effet sur la compétitivité des économies nationales : c'est ainsi qu'une hausse des taux se répercute sur les prix à la consommation, donc sur les salaires et in fine sur les prix à la production. Mais cet enchaînement n'est pertinent qu'à moyen terme.

Au total, la TVA reste largement préservée des phénomènes de concurrence fiscale. C'est la raison pour laquelle une harmonisation plus poussée des taux n'est pas une priorité au sein de l'Union européenne : il est au contraire essentiel de préserver une marge de manœuvre utilisable par les Etats en fonction de leur situation budgétaire et conjoncturelle - avec un très fort impact quantitatif : un point de taux normal de TVA représente 31 MdF de recettes budgétaires en France.

3. Faut-il différencier les taux de TVA ?

Deux arguments différents sont généralement avancés à l'appui de la différenciation des taux de TVA.

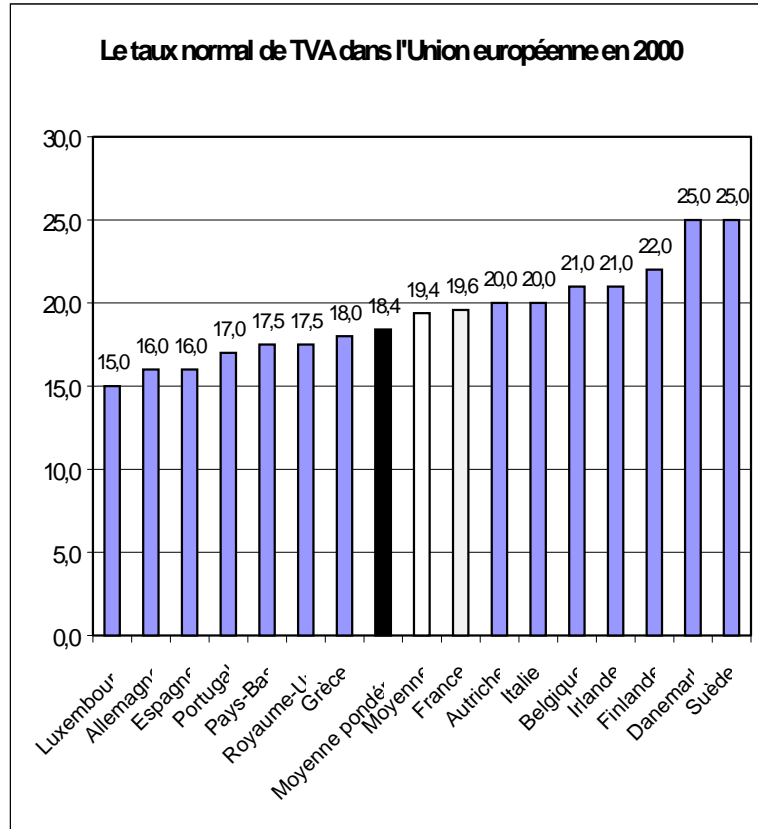
Le premier est un argument redistributif : il repose sur l'idée qu'il est possible de favoriser les ménages les plus modestes, en taxant à un taux faible les produits qui constituent l'essentiel de leur consommation. En réalité, la structure de la consommation varie peu avec le revenu. Par conséquent, le recours à un taux réduit est un mode de redistribution peu adapté car, pour un coût budgétaire donné, une part importante de la réduction profite également aux ménages aisés, qui ne sont nullement visés par la mesure.

Le second argument est que des baisses ciblées de TVA pourraient être un moyen efficace de favoriser l'emploi. Suivant cette approche, une directive communautaire d'octobre 1999 a mis en place un dispositif expérimental permettant le passage au taux réduit dans certains secteurs à forte intensité de main d'œuvre. La France, qui s'était montrée très favorable à l'adoption de cette directive, en a fait usage pour les travaux sur les logements achevés depuis plus de deux ans, et les services à la personne.

En réalité, les baisses ciblées de TVA doivent être analysées à deux niveaux :

- accorder une baisse de TVA à un secteur lui permet de baisser ses prix (et pour partie d'accroître ses marges). La demande adressée à ce secteur peut alors augmenter, conduisant à des créations d'emplois. Les premières données disponibles sur le secteur du bâtiment depuis la baisse de la TVA sur les travaux fin 1999 confirment cet enchaînement. En ce sens, les baisses ciblées de TVA doivent d'abord être considérées comme des subventions sectorielles.

- la conclusion est bien différente lorsque l'on met en regard l'effet obtenu sur l'emploi et le coût budgétaire. Pour un coût donné, les baisses de cotisations sociales ciblées sur les bas salaires (largement utilisées en France depuis 1993) sont plus efficaces : en effet, elles ajoutent à la réduction des prix à la production (effet de demande) un effet de substitution (le coût relatif du travail peu qualifié diminue). Toutefois, il n'est pas juridiquement possible de cibler ces baisses de cotisations sociales au profit d'un secteur comme cela est possible pour la TVA.



4. Doit-on encore étendre le champ d'application de la TVA et supprimer les exclusions du droit à déduction ?

La logique économique de la TVA repose sur une chaîne de facturations et de déductions de la taxe, qui permet aux entreprises de ne tenir compte que des prix hors taxes, les consommateurs finaux étant seuls concernés par les prix TTC.

En pratique, les entreprises supportent toutefois environ 16 % de la charge de la TVA, pour deux raisons : d'une part, certaines catégories de dépenses sont explicitement exclues du droit à déduction (achats de véhicules de tourisme, frais de déplacement, dépenses de logement et de restaurant dans certains cas, etc.). D'autre part, certaines activités ne sont pas taxées (exonérées ou placées hors du

champ d'application de la TVA), ce qui aboutit en fait au même résultat, dans la mesure où aucun droit à déduction n'est alors ouvert.

Ces « rémanences de TVA » sont des facteurs de distorsions économiques⁴. En particulier, la TVA non déduite alourdit le prix de revient, et a donc un effet sur la compétitivité des entreprises.

La réduction des rémanences (dont l'ampleur reste quasiment constante depuis une vingtaine d'années) reste donc un objectif économique majeur en matière de TVA : le champ d'application de l'impôt doit être aussi étendu que possible, et le droit à déduction entièrement général. Une poursuite de l'extension du champ d'application de la TVA aux activités des organismes publics mérite ainsi d'être étudiée.

La prise en compte de certaines situations particulières peut toutefois conduire à limiter le champ des opérations taxables :

- ainsi, la franchise de TVA (dont le seuil a été fortement relevé en 1998) est une simplification utile pour les petites entreprises ;

- de même, il n'existe pas d'alternative réaliste à l'exonération de l'essentiel du secteur financier, l'assiette de la TVA étant très difficile à définir s'agissant de transactions financières.

⁴ encore aggravées par l'effet de la taxe sur les salaires, qui s'applique précisément aux secteurs placés hors du champ d'application de la TVA ou exonérés.

DEUXIÈME PARTIE :

MIEUX APPLIQUER LA LEGISLATION SUR LA TVA

1. Champ d'application et droit à déduction : clarifier et stabiliser la législation

Le Conseil des impôts a procédé à une analyse des grandes orientations de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) relative au champ d'application de la TVA.

La Cour a été amenée à préciser certains concepts restés flous dans les directives communautaires. Pour autant, elle est loin d'avoir levé toutes les ambiguïtés tenant à la délimitation du champ d'application. En outre, elle tend à réduire le champ d'application de la TVA, ce qui est contraire à la logique économique de l'impôt : c'est ainsi que la quasi-totalité des subventions et des indemnités doivent désormais en être exclues, de même qu'une large partie des produits financiers (dividendes notamment). Par voie de conséquence, de plus en plus d'entreprises ne sont assujetties que pour une partie de leur activité, ce qui les oblige à calculer leur droit à déduction selon des règles excessivement complexes.

En conséquence, des modifications ciblées de la 6^e directive destinées à remédier aux problèmes les plus fréquemment rencontrés s'imposent. Elles doivent aller dans le sens du maintien d'un champ d'application large (notamment s'agissant des subventions et des produits financiers) et d'une définition claire de la notion de produits financiers accessoires.

S'agissant du droit à déduction, la situation actuelle est marquée par de fortes disparités au sein de l'Union européenne : en effet, une « clause de gel » a permis aux Etats membres de maintenir les exclusions du droit à déduction applicables lors de l'entrée en vigueur de la 6^e directive TVA. Ainsi, à titre d'exemple, les achats de véhicules de tourisme par les entreprises sont exclus du droit à déduction en France comme dans de nombreux pays alors que

l'Allemagne autorise la déduction à hauteur de 50 %, et que d'autres Etats ouvrent un droit à déduction intégral.

L'harmonisation du droit à déduction est souhaitable, avec une suppression de la « clause de gel ». On pourrait envisager en ce sens une déduction forfaitaire égale à un pourcentage de la TVA relative aux dépenses concernées (dépenses de logement, de restaurant et de spectacles, transports de personnes, dépenses liées aux véhicules de transport de personnes).

2. Simplifier les règles de territorialité et les adapter aux évolutions économiques

Le rapide développement des échanges donne une grande importance pratique aux règles de territorialité applicables à la TVA : pour chaque transaction économique entre deux pays différents, il est nécessaire de définir aussi simplement que possible le lieu d'imposition (et donc l'Etat qui perçoit effectivement la TVA) et le redevable de la taxe.

Le commerce électronique

La taxation du commerce électronique suscite l'intérêt depuis plusieurs années. Son impact ne doit pourtant pas être surestimé : en effet, dès lors qu'Internet n'est utilisé que pour commander un bien qui fait ensuite l'objet d'une livraison « classique » (envoi par courrier postal), celle-ci peut être imposée suivant les règles normalement applicables aux échanges de biens. Seuls les cas où le réseau est utilisé pour effectuer une livraison dématérialisée (ventes en ligne de logiciels par exemple) posent véritablement problème, alors qu'elles ne représentent encore qu'une faible part du commerce électronique, dont l'importance quantitative globale est elle-même encore limitée bien qu'en rapide développement.

La principale difficulté à résoudre est celle des ventes en ligne effectuées par des entreprises établies hors de l'Union européenne (par exemple aux Etats-Unis) à des particuliers installés dans un pays de l'Union⁵. A l'heure actuelle, ces opérations ne sont pas taxées, ce qui défavorise les entreprises communautaires actives sur ce marché, qui sont quant à elles imposées dans leur pays d'établissement.

⁵ les ventes à des entreprises communautaires posent moins de problèmes : il suffit de rendre l'acheteur redevable de la TVA, comme lors d'une importation.

Parmi les nombreux projets qui ont été avancés, la perspective la plus intéressante⁶ réside certainement dans l'identification de tous les opérateurs sur un portail électronique unique, permettant un paiement en ligne à chaque Etat de l'Union européenne, en fonction des ventes réalisées aux consommateurs de chaque Etat.

Une telle approche est du reste également retenue aux Etats-Unis par l'Association nationale des gouverneurs, pour réformer les *sales taxes* (taxes sur les ventes).

Le remboursement de la TVA aux non-établis

Une entreprise d'un autre Etat membre de l'Union européenne peut, sans être implantée en France, effectuer certaines dépenses en France, supportant la TVA : un cas courant est ainsi celui d'achats de carburant par des transporteurs, ou encore de dépenses liées à des opérations de promotion commerciale en France (foires et salons).

Dans une telle situation, la TVA acquittée en France ne peut pas être déduite dans le pays d'origine de l'entreprise : son remboursement doit être demandé auprès de l'administration fiscale française selon une procédure dite de « remboursement aux non-établis », qui est longue et complexe, bien que relativement courante (45 000 demandes de remboursement en 1999).

Pour simplifier cette procédure, l'orientation générale devrait être de permettre aux entreprises de remplir toutes leurs obligations fiscales avec une seule administration, celle de leur pays d'établissement, notamment en les autorisant à déduire directement la TVA acquittée en France par la création d'un droit à déduction « transfrontalier ».

La clarification de certaines règles générales de taxation des prestations de services

Deux problèmes principaux sont posés :

- *la règle d'imposition dans l'Etat du prestataire*, en principe générale, est en fait devenue résiduelle en raison de multiples exceptions. Une réécriture du droit communautaire serait nécessaire, afin de généraliser l'imposition dans l'Etat de l'acheteur si celui-ci est assujéti à la TVA : il ne s'agirait d'ailleurs que de transposer aux prestations de services les règles déjà appliquées aux échanges de

⁶ actuellement discutée au niveau communautaire.

biens (exonération des livraisons intracommunautaires à des assujettis, la TVA étant acquittée par l'importateur).

- la détermination du lieu d'imposition des prestations de services suppose fréquemment de rechercher dans quel pays le prestataire ou le preneur disposent d'un « *établissement stable* ». Or cette notion n'est définie précisément, ni par les directives communautaires, ni par la jurisprudence. Une clarification s'impose, qui pourrait s'inspirer de la définition retenue par l'OCDE pour les impôts directs.

3. Rendre plus efficace la lutte contre la fraude

Rien ne permet d'affirmer que le montant global de la fraude à la TVA s'est accru depuis la suppression des frontières fiscales en 1993. En revanche, la nature de la fraude a changé, et de nouveaux montages particulièrement difficiles à combattre se sont développés. Ils sont fréquemment liés aux échanges intracommunautaires, par exemple dans le cas des fraudes dites « carrousels », dont le principe consiste à créer des droits à déduction fictifs par l'intermédiaire de sociétés éphémères (ou « taxis »).

Le bilan de la lutte contre la fraude organisée à la TVA en France n'est pas entièrement satisfaisant, comme en témoigne la baisse entre 1998 et 2000 des redressements fiscaux portant sur des livraisons intracommunautaires.

Des améliorations significatives sont possibles pour optimiser le dispositif de contrôle :

- la coopération administrative entre les administrations fiscales des différents Etats membres doit être renforcée. Le système de recoupement des informations sur les échanges intracommunautaires, devrait ainsi être rendu plus fiable, et plus facile d'accès pour les services chargés du contrôle fiscal. En outre, ce système, qui ne concerne actuellement que les échanges de marchandises, devrait être généralisé aux prestations de services et au régime spécifique des ventes à distance.

- au niveau national, les résultats du contrôle fiscal dépendent étroitement de la coordination entre la direction générale des impôts et la direction générale des douanes. De manière générale, les contrôles opérés par la douane ne sont pas suffisamment ciblés et devraient être

réorganisés. Dans le même temps, les bases de données douanières, qui sont les plus riches en ce qui concerne les échanges intracommunautaires, devraient être plus largement mises à disposition des contrôleurs fiscaux de la direction générale des impôts.

- pour lutter contre les formes de fraude les plus sophistiquées, les méthodes du contrôle fiscal doivent être adaptées. Il faut ainsi généraliser la cotation du « risque fiscal » présenté par les entreprises, pour contrôler plus rapidement et plus fréquemment les opérateurs jugés à risque.

- le dispositif répressif, qui combine sanctions fiscales et sanctions pénales, est en fait très difficile à appliquer s'agissant de la fraude à la TVA. Dans l'immédiat, il conviendrait de combler une lacune du droit actuel en donnant à l'administration fiscale la possibilité d'infliger des pénalités en cas de demande de remboursement d'un crédit de TVA fictif, ce qui est une situation assez fréquemment rencontrée dans les montages de fraude organisée.

4. Améliorer les modalités de recouvrement de la TVA

Le remboursement des crédits de TVA

La situation dans laquelle la TVA collectée sur les ventes (pour un mois donné) est inférieure à la TVA déductible est relativement courante. Le « crédit de TVA » qui est alors constaté peut être imputé sur la TVA à acquitter au cours des mois suivants. Il peut aussi être remboursé par l'administration, mais sous des conditions restrictives. Ce dispositif pourrait être largement assoupli dans un sens favorable aux entreprises.

La création d'un « régime de groupe » applicable à la TVA

Actuellement, toutes les entreprises d'un même groupe doivent déclarer et verser la TVA séparément. Or plusieurs pays européens ont mis en place des régimes de groupe qui permettent de centraliser la déclaration et le paiement de la taxe. En France, il serait possible de s'inspirer du régime d'intégration fiscale applicable à l'impôt sur les sociétés : une seule société pourrait être redevable de la TVA au titre de l'ensemble du groupe ; toutefois, afin de garantir les possibilités de contrôle fiscal, chaque société resterait tenue de facturer et de déclarer la TVA.

Le recouvrement de la TVA sur les importations extracommunautaires

Une entreprise qui importe depuis l'extérieur de l'Union européenne est en principe tenue de verser la TVA aux services des douanes lors du franchissement de la frontière, et ne peut la déduire qu'ultérieurement, lors de son versement mensuel de TVA aux services de la direction générale des impôts. Ce dispositif présente un coût en trésorerie, même si celui-ci est atténué par différentes mesures de suspension ou de report de la taxe. Il est moins favorable que celui des acquisitions intracommunautaires.

Des progrès peuvent encore être réalisés dans ce domaine, en s'inspirant de la solution retenue par d'autres Etats membres, qui n'exigent plus la déclaration et le paiement séparé de la TVA sur les importations extracommunautaires.

TROISIEME PARTIE : LES PROCESSUS DE DECISION EN MATIERE DE TVA - UN REEQUILIBRAGE NECESSAIRE

Le Conseil des impôts a procédé à une étude du processus de décision en matière de TVA, aussi bien au niveau des instances communautaires qu'au niveau national (en s'appuyant sur une comparaison entre la France et trois autres Etats membres de l'Union européenne⁷).

1. La responsabilité particulière de la Commission européenne

Comme dans tous les domaines de la construction communautaire, la Commission jouit du monopole de l'initiative : autrement dit, aucun texte communautaire relatif à la TVA ne peut être adopté si la Commission ne l'a pas d'abord proposé.

Par conséquent, dans un domaine où la règle de l'unanimité ne facilite pas l'adoption des textes, la capacité de la Commission à réunir l'adhésion des Etats autour de ses propositions est essentielle. La priorité donnée par la Commission à l'instauration du « régime définitif » de taxation des échanges intracommunautaires de TVA – dont les Etats n'ont pas voulu – a ainsi pu contribuer au blocage du processus de décision dans les années 1990.

Par ailleurs, la phase de préparation des propositions de directives sur la TVA est décisive pour permettre ensuite des discussions constructives au sein du Conseil des ministres. Les Etats membres comme les entreprises pourraient y être associés encore plus largement et de manière plus transparente.

⁷ l'Allemagne, le Royaume-Uni et le Danemark.

2. Les différents acteurs institutionnels en matière de TVA

NIVEAU COMMUNAUTAIRE	
<i>Commission européenne</i>	- propose au Conseil les actes communautaires (directives essentiellement) relatifs à la TVA - peut saisir la Cour de justice de recours en manquement contre les Etats, s'ils ne respectent pas leurs obligations (notamment la transposition des directives)
<i>Conseil des ministres</i>	adopte les directives fiscales suivant la règle de l'unanimité
<i>Parlement européen</i>	consulté avant l'adoption des directives
<i>Cour de justice des Communautés européennes</i>	- juge les recours en manquement déposés par la Commission - répond aux questions préjudicielles posées par les juridictions nationales sur l'interprétation du droit communautaire
<i>comité TVA (composé de représentants des Etats membres et de la Commission)</i>	rôle consultatif sur l'application des directives communautaires
NIVEAU NATIONAL	
<i>gouvernement et Parlement</i>	adoptent les normes législatives et réglementaires : - transposant les directives communautaires - intervenant dans les domaines qui restent régis par le droit national
<i>administration fiscale</i>	Interprète les normes applicables par la « doctrine administrative ». Recouvre l'impôt et assure le contrôle fiscal.
<i>juridictions administratives</i>	- compétentes pour les litiges relatifs à la TVA - peuvent saisir la CJCE de questions préjudicielles

Source : Conseil des impôts

3. Le rôle de la jurisprudence communautaire

Le processus d'adoption des directives communautaires étant lent et aléatoire, l'évolution du droit résulte principalement de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés

européennes et des juridictions nationales compétentes en matière fiscale.

Au cours de la période récente, la jurisprudence de la CJCE a ainsi joué un rôle décisif en matière de champ d'application de la TVA ou de droit à déduction. Pour autant, ses effets sont assez contestables : très évolutive, la jurisprudence est souvent difficilement prévisible, au détriment de la sécurité juridique des redevables. Par ailleurs, elle entre parfois en contradiction avec la logique économique de la TVA (elle tend ainsi à restreindre le champ d'application de l'impôt, alors que celui-ci devrait être aussi large que possible).

La difficulté est qu'il n'existe pas, au niveau communautaire, de mécanisme permettant de réagir aux évolutions jurisprudentielles dont les conséquences sont jugées inopportunes – comme peut le faire le Parlement au niveau national. Comme on l'a indiqué précédemment, l'organe législatif, le Conseil des ministres, est à la fois étroitement dépendant des propositions de la Commission et contraint par la règle de l'unanimité.

Dans ces conditions, il serait au minimum nécessaire de renforcer les pouvoirs de l'actuel « comité TVA », composé de représentants des Etats membres et de la Commission européenne, et dont le rôle reste actuellement purement consultatif. Il pourrait être transformé en un « comité de réglementation » pour prendre des décisions d'application⁸ et d'interprétation des directives fiscales (sans pouvoir modifier celles-ci). De tels comités fonctionnent efficacement dans de nombreux autres domaines de compétence de l'Union européenne.

4. La règle de l'unanimité et le consensus des Etats

Le constat le plus marquant de l'étude comparative menée par le Conseil des impôts est l'influence réduite du Parlement français, par rapport à ses homologues européens – dont certains encadrent leur gouvernement en lui définissant un véritable « mandat de négociation » à Bruxelles.

La modification constitutionnelle qui impose, depuis 1992, la transmission au Parlement de toutes les propositions de textes communautaires de nature législative, n'a pas suffi à rétablir l'équilibre en sa faveur. L'absence de commission permanente

⁸ il s'agirait juridiquement de décisions de la Commission prises sur avis conforme de ce comité.

chargée des affaires européennes est probablement l'une des explications de cette situation.

Alors que le champ d'application de la majorité qualifiée a été régulièrement élargi depuis l'Acte unique de 1986, la règle de l'unanimité reste en vigueur pour dans le domaine fiscal. La conférence intergouvernementale tenue en 2000, qui a abouti au traité de Nice, n'a permis aucun progrès à cet égard.

Il est vrai que le maintien de la règle de l'unanimité peut être indispensable dans certains domaines essentiels, notamment pour l'harmonisation des taux, dont l'impact budgétaire pour les Etats est considérable.

Cependant, l'harmonisation et la simplification de certains aspects techniques ainsi que l'adaptation du droit existant aux évolutions économiques s'accommoderaient mieux de règles plus souples qui favoriseraient sans doute davantage les débats approfondis autour des sujets importants.

Il reste que le maintien de la règle de l'unanimité traduit en ce domaine de sérieux désaccords entre Etats plus qu'il n'en est la cause. Aussi, la Commission et les Etats membres doivent-ils rechercher en permanence le consensus minimal qui permettrait de faire vivre la TVA intracommunautaire.

CONCLUSION : LE RISQUE DE L'IMMOBILISME

La taxe sur la valeur ajoutée est une des composantes essentielles du système de prélèvements obligatoires, en France et plus généralement dans l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne.

Dans son *principe* d'impôt général sur la consommation, perçu de manière fractionnée, la TVA est, d'un point de vue économique, un « bon » impôt – à condition de garder à l'esprit qu'elle n'est pas adaptée à la poursuite d'objectifs redistributifs.

En revanche les tendances récentes sont préoccupantes s'agissant des *modalités d'application* de la TVA:

- les redevables sont confrontés à une complexité croissante du droit applicable, et surtout à une réelle insécurité juridique.

- la logique économique de la TVA est menacée par une conception restrictive de son champ d'application, et l'absence de progrès dans l'harmonisation du droit à déduction.

- le droit communautaire de la TVA n'a pas été suffisamment « entretenu » pour répondre aux évolutions économiques, qu'il s'agisse du développement rapide des échanges intracommunautaires (qui suppose de renforcer l'harmonisation dans certains domaines, mais aussi de mieux coordonner les dispositifs nationaux de lutte contre la fraude), ou plus récemment des nouvelles formes de commerce dématérialisé. L'adaptation du droit communautaire ne peut pas relever de la seule jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

La nécessaire modernisation de la TVA devra être menée à bien sous une double contrainte :

- **d'une part, les marges de manœuvre nationales sont fortement limitées par le droit communautaire.** Elles restent significatives s'agissant de la fixation du taux normal de TVA, de l'organisation du recouvrement et du contrôle fiscal. En revanche, elles sont quasiment inexistantes s'agissant du champ d'application de

la TVA, du droit à déduction, des règles de territorialité ou encore du champ du taux réduit.

- d'autre part, le processus de décision communautaire, marqué par la règle de l'unanimité, est lui-même lent et incertain. La mise en œuvre du programme d'action présenté par la Commission européenne en juin 2000 sera difficile. Certes, l'apaisement au moins provisoire du débat sur les modalités de taxation des échanges intracommunautaires (« régime transitoire » ou « régime définitif ») est un élément positif, de nature à favoriser des avancées concrètes. Mais une réforme des procédures de décision n'en demeure pas moins nécessaire.

La taxe sur la valeur ajoutée était, voici quelques décennies, un concept novateur. Depuis lors, elle a été mise en place avec succès dans de nombreux pays, et constitue une ressource budgétaire essentielle pour les Etats membres de l'Union européenne. Pour autant, ce constat de réussite ne saurait être le prétexte d'un immobilisme qui ne peut, à terme, que fragiliser la TVA dont l'harmonisation poussée est une réalisation marquante de la construction communautaire.

Le présent rapport a été arrêté et délibéré par le Conseil des impôts composé de :

M. François LOGEROT, premier président de la Cour des comptes, président du Conseil des impôts, suppléé par :

M. Charles RENARD, président de chambre à la Cour des comptes,

M. Jacques BONNOT, conseiller d'Etat,

M. Michel DELAHOUSSE, inspecteur général des finances,

M. Michel EUVRARD, inspecteur général des finances,

M. André GAURON, conseiller maître à la Cour des comptes,

Mme Chantal LARDENNOIS, conseiller à la Cour de Cassation,

M. Georges LESCUYER, conseiller maître à la Cour des comptes,

Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, conseiller d'Etat ⁹,

M. Pascal MAZODIER, inspecteur général de l'INSEE,

M. Bernard PLAGNET, professeur agrégé des universités,

M. François ROGER, conseiller à la Cour de Cassation,

Membres du Conseil des impôts.

Le projet, présenté par le rapporteur général, *M. François ADAM, conseiller référendaire à la Cour des comptes*, a été adopté au cours de la séance du 31 mai 2001.

Les études dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :

M. Philippe CHONÉ, administrateur de l'INSEE,

M. Laurent OLLÉON, maître des requêtes au Conseil d'Etat,

Mme Hélène PELOSSE, inspectrice des finances (avec le concours de M. Martin BONNICHON, inspecteur des finances),

M. Christophe STRASSEL, auditeur à la Cour des comptes,

Rapporteurs,

M. Salim BENSMAIL, administrateur civil,

M. Philippe DAUTRY, administrateur des services de l'Assemblée Nationale, Chargés d'études.

Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :

M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller référendaire à la Cour des comptes, secrétaire général du Conseil des impôts,

Mme Madeleine GALLO, attachée au secrétariat général du Conseil des impôts.

⁹Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE a remplacé M. Pierre-François RACINE, conseiller d'Etat, à compter du 20 décembre 2000.