

**Ce rapport a été établi sous la seule responsabilité de ses auteurs.
Il n'engage pas le Conseil des prélèvements obligatoires.**

RAPPORT PARTICULIER N° 3

La comparaison internationale des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

M^{me} Oumnia Alaoui
Inspectrice des finances

M. Vincent Dedrie
Auditeur à la Cour des comptes

Avec l'appui de **M. Arturo García-González**, stagiaire

Novembre 2022

SYNTHÈSE

La comparaison internationale des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un exercice délicat qui implique de mettre en regard des structures fiscales, des administrations et des pratiques diverses héritées de constructions historiques. Elle permet cependant, une fois les précautions d'usage intégrées, de replacer les débats touchant à la TVA dans des dynamiques plus larges où la France se distingue par une architecture des taux et exonérations complexe et perçue comme plus régressive qu'ailleurs, mais par une meilleure qualité du recouvrement.

La TVA n'est pas aussi centrale dans les ressources publiques en France qu'elle peut l'être dans les autres pays d'Europe et du monde.

La TVA est devenue, en l'espace d'une soixantaine d'années, un impôt quasi-universel, présent dans 172 États, à l'exception notable des États-Unis, et concernant 95 % de la population mondiale. Elle constitue l'une des principales ressources publiques dans le monde et singulièrement dans l'Union européenne (UE) où elle représente en moyenne entre 1/5^{ème} et 1/6^{ème} des prélèvements obligatoires des États membres, 38 % s'agissant des seules recettes fiscales, et 7 % du produit intérieur brut (PIB).

Le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires (PO) ou dans les recettes fiscales en France, s'il est important, demeure inférieur à la moyenne européenne (15 % des PO et 1/3 des recettes fiscales en 2021). Cette situation s'explique à la fois par un système de TVA comprenant plusieurs taux réduits et exonérations et par une architecture socio-fiscale plus large reposant davantage sur l'imposition des revenus et les cotisations sociales. En revanche, la comparaison avec les autres pays européens démontre que la tendance croissante à l'affectation en France d'une partie du produit de la TVA n'est pas isolée. Des États comme l'Allemagne, la Belgique et, plus récemment, l'Espagne et l'Italie y ont également recours, dans des proportions parfois plus importantes.

Ces divergences s'expliquent principalement par des structures fiscales de TVA différentes qu'il est difficile de comparer.

Les États se différencient moins par le niveau des taux standards de TVA, élevé dans les pays au modèle « européen », que par l'existence de nombreux taux réduits et d'exonérations réduisant la base taxable, qui font l'objet d'une harmonisation européenne inaboutie. Dans les pays aux systèmes plus récents, dits « modernes », mais également au Danemark par exemple, l'existence d'un seul taux et d'une assiette large assure une plus grande lisibilité du système.

À cet égard, comparer l'efficacité des systèmes de TVA, tant dans leur approche normative que dans la performance de leur système de recouvrement effectif, n'est pas simple. Les institutions internationales ont développé des indicateurs utiles mais incomplets : le « ratio de recettes TVA » (RRT) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) mêle prise en compte de la structure des taux, des exonérations, de la fraude, des faillites et des erreurs de déclaration. L'« écart de TVA » (*VAT gap*) de la Commission européenne s'attache, quant à lui, à évaluer un écart entre les recettes théoriques et les recettes effectives, sans remettre en question l'architecture du système de TVA des pays, et avec une précision limitée par la qualité des données nationales. Certains pays européens ont développé leurs propres méthodes de calcul de l'écart TVA, mais restent minoritaires dans l'UE (Italie, Royaume-Uni). La France ne publie pas de données sur l'écart de TVA dans le pays de manière régulière.

La France se distingue par une taxation de la consommation inférieure à celle des pays européens comparables. **Le calcul par les rapporteurs d'un « taux moyen théorique » pondéré par la consommation moyenne met en évidence que la TVA payée effectivement par un ménage est supérieure au Danemark (22,85 %), en Allemagne (15,49 %) et au Royaume-Uni (15,27 %) qu'en France (14,91 %), ce qui est cohérent avec le « taux effectif » de TVA calculé par la Commission européenne comme le rapport entre les recettes théoriques et effectives.**

La volonté de simplifier la TVA, exprimée par les États pour améliorer le recouvrement, présente des résultats mitigés et peut difficilement être un objectif en soi.

Les principales réformes menées ou proposées récemment pour simplifier la TVA ont achoppé sur une dépendance au sentier des taux et des structures fiscales existantes. Il apparaît en creux que pour créer un choc de simplification sur l'architecture de TVA, tant le soutien des partis politiques et de la population qu'un large temps de concertation, voire de mise en place, sont nécessaires. Les chances de succès dépendent également du degré de coordination avec d'autres chantiers menés, en particulier l'intégration de la simplification de la TVA dans une réforme plus vaste du système socio-fiscal.

La simplification du système ne saurait toutefois constituer un objectif en soi. L'architecture de la TVA danoise fondée sur un taux unique élevé est simple mais n'est pas synonyme de rendement maximal, et d'autres considérations sont à prendre en compte comme l'efficacité des contrôles fiscaux ou plus largement de l'administration fiscale.

En revanche, la tendance générale actuelle dans l'Union européenne est de chercher les moyens d'une plus grande efficacité de l'administration fiscale et d'une relation de confiance avec les entreprises.

Parmi les pays étudiés, les administrations chargées de la conception de la loi fiscale et du recouvrement sont en général distinctes (Royaume-Uni), avec parfois une agence plus ou moins autonome (Suède, Espagne, Danemark) qui peut également être responsable des contrôles fiscaux. En Allemagne, le recouvrement est à la main des États fédérés et des exécutifs locaux, tandis que l'échelon central s'acquitte de la légistique et de l'accompagnement des assujettis. En France, il n'existe pas d'agence chargée uniquement du recouvrement et la direction générale des finances publiques (DGFIP) s'occupe de la quasi-totalité des activités liées à la TVA.

Derrière ces différences, la même volonté se fait jour de simplifier l'action de l'administration et de fluidifier les relations avec les entreprises. Les États européens tentent d'alléger les coûts de conformité à la TVA, en particulier pour les petites et moyennes entreprises, en développant par exemple des procédures dématérialisées, ce qui implique de surmonter les difficultés liées à la numérisation des administrations. Pendant la crise de la Covid-19, les pays européens ont également allégé les obligations déclaratives en matière de TVA pour les entreprises. Au-delà de la structure du système en tant que telle, les entreprises mettent surtout en avant du grand public l'importance de la stabilité de la législation dans le temps et d'une relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale comme clés de succès.

En parallèle, la lutte contre la fraude a conduit récemment à développer de nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA dont la configuration ou le déploiement ne sont pas homogènes entre États membres de l'UE.

La lutte contre la fraude à la TVA est une priorité en Europe, tant au niveau national qu'à l'échelle communautaire. Si aucune estimation précise de la fraude à la TVA au niveau européen n'existe, la Commission européenne évalue l'écart de TVA, soit le manque à gagner de recettes TVA, à 93 Md€ en 2020 pour l'UE-27, montant incluant notamment la fraude.

Les outils traditionnels de lutte contre la fraude sont de plus en plus ciblés grâce à de nouvelles technologies comme l'exploration de données (*data mining*). L'échange d'informations entre États au sein du réseau Eurofisc et la dématérialisation des moyens de paiement permettent également de décourager la fraude.

Depuis quelques années, les États membres ont déployé de nouveaux mécanismes de sécurisation des recettes de TVA : la facturation électronique, la transmission électronique de données, l'autoliquidation et le paiement scindé. Les pays les plus touchés par la fraude (l'Italie et la Pologne) ont été pionniers dans leur mise en place, qui suit généralement la médiatisation d'une fraude d'ampleur importante. Néanmoins, les pays européens avancent en ordre dispersé et en déployant des outils divergents, ce qui risque à terme de grever les capacités d'harmonisation au niveau européen, pourtant entamée.

En tant qu'outil de politique publique, la TVA est finalement assez peu utilisée pour orienter les comportements sur le long terme.

Impôt de rendement, la TVA fait également partie des outils de politique publique du fait de son assiette, la consommation, et de son incidence sur les prix. Si elle a pu être utilisée dans certains pays pour encourager la consommation de produits « vertueux » en matière de transition écologique ou de santé publique, son efficacité est discutée et les États lui préfèrent d'autres leviers pour atteindre ces objectifs de long terme. La révision de la directive TVA intervenue en avril 2022 a affiché une volonté de mettre en cohérence le système avec les objectifs notamment climatiques de l'UE, ouvrant ainsi de nouvelles possibilités de taux réduits « verts ». À ce stade, les États membres ne semblent s'en emparer qu'à la marge. L'Allemagne pour sa part a instauré un taux zéro sur les panneaux photovoltaïques.

En revanche, en temps de crise, la majeure partie des États européens décide des réductions de TVA, ce qui les distingue de la France.

Pour faire face à des situations exceptionnelles, la TVA est davantage utilisée que d'autres outils de politique publique. Pendant la crise sanitaire et en phase de déconfinement, une demi-dizaine d'États membres ont décidé de baisses ciblées et temporaires de TVA, principalement pour soutenir des secteurs touchés, au premier rang desquels l'hôtellerie et la restauration. Deux États membres, l'Allemagne et l'Irlande, ont préféré des baisses générales avec l'idée de créer un stimulus fiscal, mais les premiers résultats de ces expériences ne sont pas clairs à date.

Avec la crise des prix de l'énergie ouverte en 2021, une majorité d'États membres ont choisi de baisser la TVA sur le gaz, l'électricité, voire le bois de chauffage et le carburant. Si ces décisions arrivaient majoritairement après des baisses d'accises et des mesures de soutien direct ou étaient concomitantes, il n'en reste pas moins que la TVA a été perçue par les gouvernements comme un outil réactif, aux effets immédiats et lisibles, pour contenir à très court terme les prix. L'incertitude subsiste quant à l'éventuelle sortie de ces taux réduits, qui ont été prolongés.

Dans ce panorama, la France se distingue par l'absence complète d'utilisation de la TVA pour favoriser un secteur économique, relancer la consommation ou limiter la hausse des prix.

La TVA fait l'objet de perceptions différentes dans les opinions publiques européennes selon qu'elle est intégrée ou non à un système socio-fiscal envisagé comme redistributif.

Si la TVA est traditionnellement vue en France comme le parangon de l'impôt « injuste », car pesant davantage sur les plus modestes, il n'en est pas de même dans d'autres pays européens. Là où elle est intégrée dans un système fiscal redistributif, comme au Danemark ou en Suède, la TVA n'est pas perçue comme un impôt à vocation redistributive contrairement à l'imposition des revenus et sert à financer un système de protection sociale considéré comme efficace. Au Royaume-Uni, en revanche, le nombre important de taux zéros sur les principaux postes de consommation des premiers déciles, comme l'alimentation, vise à limiter l'incidence de la TVA sur les plus démunis et témoigne d'une perception de la TVA comme régressive.

Enfin, l'exploitation du « taux moyen théorique » pondéré par la consommation moyenne des ménages européens des premier et dernier quintiles démontre que, par rapport à la consommation, la TVA pèse plus en proportion sur le premier quintile de revenus dans les pays étudiés (Allemagne, Italie, Danemark, Suède), à l'exception notable du Royaume-Uni. La France fait partie des pays au système régressif, mais aussi où la perception de l'injustice de la TVA semble la plus forte.

SUMMARY

As difficult as it is, considering deeply diverging tax structures and long-lasting practices between the very administrations it is supposed to benchmark, an international comparison of value added tax (VAT) systems is also of paramount importance. It pieces together a more nuanced picture of the dynamics at play, where France stands out in the European Union (EU) as a country with a highly complex VAT structure filled with derogations and exemptions, a slightly more “regressive design” but also a better tax collection than abroad.

As a source of government revenue, VAT is not as important in France as in other countries in Europe or in the world.

Over the past sixty years, VAT has become a nearly universal taxation. Currently implemented in 172 countries, with the exception of the United States, it concerns 95% of all inhabitants worldwide. VAT is a major source of government revenue in the world and especially in the EU, where it accounts for approximately 38% of total tax revenue (18% of taxes and compulsory social contributions) and 7% of gross domestic product (GDP).

In France, VAT provides a major source of tax revenue (one third of total tax revenue and 15% of mandatory contributions), albeit below the EU average. This is due to numerous reduced rates and exemptions, along with a general tax design that relies more on income taxes and social contributions. As regards to tax earmarking, however, a European comparison proves that France is not the only country using VAT revenue to fund social security or local governments, as Germany, Belgium, and more recently Spain and Italy resort to this practice.

Differences between countries are largely explained by heterogeneous VAT structures that hinder the comparison.

Standard VAT rates are not the main factor explaining tax design differences -especially where the so-called “European” i.e. traditional model is in place- compared to multiple VAT reduced rates and exemptions narrowing tax base in the EU despite harmonisation. In countries with a “modern” VAT, but also in Denmark for instance, a high, single-VAT rate and a broadened tax base make the system easier to understand.

In that respect, the comparison of VAT structures’ efficacy in terms of both regulatory and practical approaches is not an easy task. International institutions have developed useful but incomplete tools to address this issue. The OECD’s “VAT Revenue Ratio” (VRR) blends tax rates, exemptions, fraud, insolvencies, and errors. The “VAT Gap”, a yearly measurement of the European Commission, evaluates the gap between theoretical revenue and total tax liability, without assessing the tax architectures and relies on the strongly varying quality of national data. Few countries have developed their own methodology for measuring the VAT gap (Italy, the United Kingdom). As far as France is concerned, no data on the VAT gap and/or fraud is published regularly by the administration.

Another key differentiating feature for France is the lower consumption taxation compared to other similar European countries. We calculated a “theoretical medium rate” weighted by consumption and found out that the amount paid is higher for households in Denmark (22.85%), Germany (15.49%), and the United Kingdom (15.27%) than in France (14.91%). This is consistent with the European Commission’s finding on the “effective VAT rate”.

Countries want to simplify the VAT design to improve tax collection, but this is not always efficient and should not be the main policy goal.

The tax reforms that had been undertaken or planned to simplify the VAT system have always foundered on the issue of path dependency of rates and tax structures. This gives us indirect inklings as to what conditions are essential to reform VAT design: political support across parties, the public's backing, large periods of consultation, and progressive implementation. Hope of successful reform is higher when VAT overhaul is well-coordinated with other government initiatives, in particular with a wider review of the tax system.

Tax simplicity should not be the ultimate objective. The Danish VAT system relies on a high single rate but is not the most efficient design in Europe. To better collect VAT, other aspects are to be taken into consideration, such as effective tax audits or a more reliable tax administration.

Many European countries are seeking ways to make tax administrations more efficient and to build trust with businesses.

Among the countries studied, the administrations responsible for designing tax law and regulation and collecting tax are generally separate (the United Kingdom), sometimes with a more or less autonomous tax authority (Sweden, Spain, Denmark) which may also be in charge of tax audits. In Germany, tax collection lies at the core of federal states' and local governments' responsibility, while the central government is responsible for legislation and support for taxpayers. In France, the tax administration within the ministry of finance, the *Direction générale des finances publiques* (DGFIP), handles almost all VAT-related activities.

Despite differences, governments share a common interest in simplifying tax processes and strengthening relationships with businesses. European countries try to reduce VAT compliance costs, particularly for small and medium-sized companies, for example by developing electronic processes, which requires overcoming the challenges in digitalisation that tax administrations face.

During the Covid-19 crisis, European countries have also reduced their VAT reporting duties for businesses. Besides tax structure as such, companies emphasise first and foremost stable legislation in the long run and mutual trust between businesses and the tax administration as key aspects.

At the same time, the fight against tax avoidance has recently led to the development of new mechanisms to improve compliance. Nonetheless, these mechanisms' designs are not identical within EU Member States.

The fight against VAT fraud remains a priority in Europe, both at a national and EU levels. While no clear estimate of VAT fraud is available at a European level, the European Commission evaluates the VAT gap, i.e., the loss of VAT revenue including fraud, at €93bn in 2020 for the EU-27.

Anti-fraud mechanisms are better targeted with the help of new technologies and increasingly available data. Information exchange and administrative cooperation within the Eurofisc network as well as digitalisation of payments play a critical role in tackling VAT fraud.

In recent years, EU Member States have increasingly implemented new mechanisms to enhance VAT compliance and reduce fraud: electronic invoicing, electronic data reporting, reverse charge, and split payment regimes. The countries most concerned by fraud (Italy and Poland) have been pioneers in the implementation of these alternative measures, in most cases as a result of the media coverage of a major fraud scandal. Nevertheless, European countries are moving forward in a scattered manner and deploying divergent tools, which may eventually hamper the capacity for ongoing harmonisation at a European level.

As policy tool, governments are not keen to resort to VAT in order to drive behaviours.

Even if it was put in place to yield revenues, VAT is also part of policy tools because it can affect consumption and prices. Some governments have used it to promote sustainable, healthy products, but according to economic reasoning, this is not the most efficient way to attain these long-term goals. As a result of the April 2022 amendment to the VAT directive, VAT systems in the EU must be consistent with the Climate Target Plan, thus opening new opportunities regarding “green” reduced rates. So far, few Member States availed of this possibility: for instance, Germany introduced a zero-rate on solar panels.

In times of crisis, however, most of EU Member States have reduced VAT rates, but not France.

Governments turn more to VAT to tackle crises. During Covid-19 lockdowns and in the aftermath of the crisis, five Member States decided on targeted and temporary cuts in VAT rates in support of specific sectors such as hospitality and tourism. Two Member States, Germany and Ireland, applied these tax reliefs to all consumption to create a fiscal stimulus. The answer regarding the effectiveness of these policies is far from settled.

Since October 2021, the energy crisis led 20 out of 27 EU Member States to reduce VAT on gas, electricity, firewood, or fuel, simultaneously or subsequently to excise duty cuts and other direct transfers to households or businesses. Evidence suggests that VAT was deemed a reactive, efficient, and understandable tool by governments to contain prices on a very short-term basis. Still remains uncertain how long VAT cuts will be in place, since they all have been extended.

In marked contrast, France did not resort to VAT to foster a specific sector, to support consumption, or to stem high prices.

VAT is differently perceived in the public opinion according to the extent to which it takes part or not in a wider tax and transfer system.

In France, VAT epitomizes the “unfair” tax because of its impact on low-income households. In other EU countries such as Denmark and Sweden, however, it is often seen as a significant part of a transfer system: unlike income taxes, VAT is not regarded as a redistributive tax, but more as the main contributor to a social security system deemed efficient. On the other hand, in the United Kingdom, much of the zero rates focus on basic goods and aim at easing the VAT impact on disadvantaged citizens.

We used the aforementioned “theoretical medium rate” weighted by the average consumption of European households, and concluded that VAT has a stronger impact on the lower-income quintile in countries under scrutiny (Germany, Italy, Denmark, Sweden), with the notable exception of the United Kingdom. In France, the VAT system appears to be both regressive and intensively perceived as unfair by the population.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
1. LA TVA, IMPÔT AUJOURD’HUI QUASI-UNIVERSEL ET SOURCE MAJEURE DE RECETTES PUBLIQUES, DIFFÈRE ENTRE LES ÉTATS NON TANT PAR LE TAUX NORMAL QUE PLUS LARGEMENT EN FONCTION DE LA STRUCTURE FISCALE ADOPTÉE	4
1.1. La TVA est aujourd’hui au cœur des finances publiques et parfois de l’organisation territoriale des États.....	4
1.2. Bien que semblables, voire harmonisés à l’échelle européenne, les systèmes de TVA diffèrent par l’architecture des taux.....	16
1.3. Les outils disponibles permettant de comparer l’efficacité relative des systèmes de TVA souffrent de biais méthodologiques	27
2. L’ENJEU ACTUEL POUR LES ÉTATS EST DE SÉCURISER LES RESSOURCES DE TVA EN LUTTANT EFFICACEMENT CONTRE LA FRAUDE ET EN SIMPLIFIANT LES RELATIONS AVEC LES ENTREPRISES	38
2.1. L’efficacité du recouvrement dépend de facteurs de moyens et de relations avec les entreprises que les États appréhendent différemment.....	38
2.2. L’enjeu le plus fort réside actuellement dans la lutte contre la fraude.....	48
2.3. La simplicité du système de TVA n’est pas la seule clé d’explication de l’efficacité du recouvrement.....	61
3. L’UTILISATION DE LA TVA COMME OUTIL DE POLITIQUE PUBLIQUE ET SA COMPRÉHENSION DANS LE DÉBAT PUBLIC DIFFÈRENT SELON QU’ELLE EST VUE COMME ISOLÉE OU INTÉGRÉE À UN SYSTÈME FISCAL ET REDISTRIBUTIF PLUS LARGE	65
3.1. En tant qu’outil conjoncturel, la TVA est souvent mobilisée en temps de crise sans que l’efficacité économique des mesures prises soit documentée.....	65
3.2. En tant qu’outil structurel, la TVA est inégalement mobilisée pour orienter les comportements	73
3.3. La TVA est vue comme plus ou moins « régressive » dans les pays européens selon qu’elle est envisagée isolément ou comme élément d’un système redistributif plus large	76
ANNEXE 1 : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES	86
ANNEXE 2 : TABLEAU RÉCAPITULATIF DE LA TVA DANS LES ÉTATS MEMBRES DE L’UNION EUROPÉENNE	92

LISTE DES ACRONYMES

Acronyme	Signification
BtoB	<i>Business to business</i>
BtoC	<i>Business to consumer</i>
BtoG	<i>Business to government</i>
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CO ₂	Dioxyde de carbone
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DG Trésor	Direction générale du Trésor
Europol	<i>European Police Office</i>
FMI	Fonds monétaire international
HMRC	<i>His Majesty's Revenue and Customs</i>
MTD	<i>Making Tax Digital</i>
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OLAF	Office de lutte anti-fraude
OSS	<i>One-Stop-Shop</i>
IOSS	<i>Import One-Stop-Shop</i>
IRPP	Impôt sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petites et moyennes entreprises
PO	Prélèvements obligatoires
RA-GAP	<i>Revenue administration Gap Analysis Program</i>
RNB	Revenu national brut
RRT	Ratio de recettes TVA
SAF-T	<i>Standard Audit File for Tax</i>
SEK	Couronne suédoise
TPS	Taxe sur les produits et services
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
VAT	<i>Value added tax</i>
VTTL	<i>Value added tax Total tax Liability</i>

Code pays	Nom pays
AT	Autriche
BE	Belgique
BG	Bulgarie
CY	Chypre
CZ	République tchèque
DE	Allemagne
DK	Danemark
EE	Estonie
EL	Grèce
ES	Espagne
FI	Finlande
FR	France
HR	Croatie
HU	Hongrie
IE	Irlande
IT	Italie
LT	Lituanie
LU	Luxembourg
LV	Lettonie

Code pays	Nom pays
MT	Malte
NL	Pays-Bas
PL	Pologne
PT	Portugal
RO	Roumanie
SE	Suède
SI	Slovénie
SK	Slovaquie
UK	Royaume-Uni

INTRODUCTION

Depuis sa création, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a connu une diffusion considérable en Europe et dans le monde. Alors même qu'aucun État n'appliquait un tel impôt avant la Seconde Guerre mondiale, une petite dizaine de pays l'avaient adopté à la fin des années 1960, puis 120 au début des années 2000 et plus de 170 aujourd'hui. À l'exception notable des États-Unis, tous les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) recourent à cet impôt appelé également « TPS » (taxe sur les produits et services). Récemment, des pays comme l'Inde (2017), l'Arabie saoudite (2018) ou le Costa Rica (2019) ont introduit une TVA, si bien qu'elle est dorénavant présente dans 9 États sur 10 et concerne près de 95 % de la population mondiale¹. **À cet égard, la TVA apparaît comme un impôt quasi-universel.**

De manière paradoxale, alors même qu'une telle généralisation aurait pu conduire à approfondir la comparaison entre systèmes fiscaux et le poids relatif qu'y occupe la TVA, les travaux manquent. Il existe certes de nombreux points d'accroche permettant d'ausculter les systèmes de TVA. L'OCDE publie ainsi tous les deux ans une analyse concernant plus généralement les impôts sur la consommation². Des indicateurs de comparaison ont été développés par la Commission européenne, le Fonds monétaire international (FMI) ou l'OCDE, principalement tournés vers l'évaluation de l'efficacité des systèmes de collecte de TVA. Il est possible également de mettre en perspective le poids de la TVA par rapport au produit intérieur brut (PIB) ou aux prélèvements obligatoires. Mais les travaux croisant ces différentes approches, tout en prenant en compte les disparités entre États tant dans l'architecture des taux que dans le niveau de prestations et, plus généralement, dans le système socio-fiscal, pour lesquels cette imposition est une source majeure de financement, semblent faire défaut. Ce manque de comparaison est d'autant plus étonnant que la TVA, au moins à l'échelle européenne, est souvent décrite comme étant largement harmonisée.

Un bref regard sur les systèmes étrangers présente de nombreux avantages. Il permet tout d'abord de relativiser, pour mieux la reconnaître, la place particulière qu'y occupe la France. Alors qu'elle est régulièrement présentée comme une « invention française » dont la paternité reviendrait à Maurice Lauré, ingénieur des postes et télécommunications, inspecteur des finances³, la TVA telle qu'initiée à partir de 1954 en France et généralisée en 1968 trouve ses origines en Allemagne. Dans un ouvrage de 1919⁴, Carl von Siemens développe en effet l'idée d'une imposition portant sur les différents stades de la valeur ajoutée, dont il attribue l'inspiration première à son demi-frère, Wilhelm von Siemens. L'objectif est d'éviter les désagréments d'un impôt brut pesant à chaque phase de la production, à l'instar de la taxe sur le chiffre d'affaires qui produit un effet « en cascade » sur le prix final pour le consommateur. À la même période, l'économiste américain T. S. Adams⁵ proposait un droit à déduction par une méthode fondée sur la remise d'une facture par le fournisseur⁶, méthode appliquée aujourd'hui dans la plupart des pays du monde⁷.

¹ Contre 4 milliards d'habitants, soit 70% de la population mondiale au début du siècle, d'après FMI, [The Modern VAT](#), 2001.

² Y compris droits d'accise. Cf. OCDE, *Tendance des impôts sur la consommation*, 2020 (dernière édition).

³ Encore récemment, un ouvrage parlait d'une « invention française » et d'une « révolution mondiale » : cf. Denys Brunel, *La TVA, invention française, révolution mondiale. L'aventure de Maurice Lauré*, 2012.

⁴ Carl Friedrich von Siemens, *Veredelte Umsatzsteuer*, 1919.

⁵ T. S. Adams, "Fundamental Problems of Federal Income Taxation", 1921.

⁶ Il s'agit de la méthode dite de *credit-invoice*, ou méthode soustractive indirecte, reposant sur le droit à déduction de la taxe acquittée sur l'intrant aux différentes phases de la production.

⁷ À l'exception notamment du Japon, où le mécanisme du paiement fractionné est fondé sur une méthode soustractive directe : la taxe est calculée sur une mesure comptable de la valeur ajoutée, et non pas appliquée à

Si elle n'est pas à l'origine de l'invention du concept de la TVA, la France joue toutefois un rôle important dans sa diffusion. D'autres États avaient déjà engagé des réflexions sur ce type d'imposition dès le début des années 1950 : sur les bases du « rapport Shoup⁸ » de 1950, le Japon en avait ainsi lancé le déploiement, pour l'ajourner à plusieurs reprises, l'abandonner finalement en 1954 et revenir à des pratiques fiscales d'avant-guerre⁹. Aux États-Unis, le Michigan a introduit en 1953 une *Business activities tax* (BAT), qui est généralement considérée comme une taxe pesant sur la valeur ajoutée ; elle est toutefois abandonnée en 1967¹⁰. En Europe, c'est le Danemark qui introduit en premier une taxe générale portant sur les biens et services de type TVA, en 1967, pour remplacer la taxe sur les ventes (*omsætningsafgift*) qui existait depuis 1962. Toutefois, le modèle suivi s'inspire de l'expérience française conduite depuis 1954. En France, les dispositions de la loi du 6 janvier 1966 généralisent à l'ensemble des entreprises, commerçants, artisans et autres prestataires de services les contours de la TVA, qui n'existait jusque-là que pour quelques 300 000 assujettis, avec une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 1968, si bien que le FMI ou l'OCDE retiennent cette dernière date pour l'instauration de la TVA dans notre pays. Au regard de ces éléments, il faut voir dans la figure de Maurice Lauré, moins celle de l'inventeur¹¹ que du « promoteur »¹² de la TVA en France et en Europe, ayant joué un rôle avant tout dans la diffusion du « droit à déduction », garant selon lui de la neutralité économique de cette taxe, et qui a été repris dans une partie significative des États ayant adopté la TVA.

La comparaison permet également de replacer la France, son système fiscal et les débats récents qui y sont liés, dans un contexte plus large. Le poids des prélèvements obligatoires français, parmi lesquels la TVA reste une source prépondérante de revenus, gagne à être mis en relief avec celui des autres États comparables, de même que la tendance, récente en France, à affecter une partie du rendement de cet impôt pour financer la protection sociale ou les collectivités territoriales. L'idée de la « régressivité » de la TVA, selon laquelle elle pèserait davantage sur les ménages les plus modestes, reconnue comme presque évidente en France, mérite d'être mise en regard non seulement des apports de la recherche économique, mais également de l'état de l'opinion publique dans d'autres pays. Les politiques publiques utilisant les taux réduits de TVA comme outil économique, enfin, peuvent s'appuyer sur les exemples étrangers pour mesurer leur éventuelle efficacité.

Ces différents éléments ont conduit le Conseil des prélèvements obligatoires à faire le choix de consacrer l'un des rapports particuliers à la question de la comparaison internationale des systèmes de TVA¹³. La lettre de mission précise que les rapporteurs concernés sont chargés non seulement de replacer les principales tendances et les débats français dans un contexte international, avant tout européen, mais également de dessiner les perspectives d'utilisation de la TVA au regard des nouvelles possibilités offertes par la révision de la directive européenne d'avril 2022¹⁴ et des mesures récentes.

chacune des prestations ou livraisons par l'acheteur au client. Cette méthode est censée être moins efficace pour lutter contre la fraude.

⁸ Carl Sumner Shoup est parfois vu comme le « père intellectuel de la TVA » (cf. Wayne Thirsk, "Intellectual Foundations of the VAT in North America and Japan", 1991).

⁹ Hiromitsu Ishi, "Historical Background of the Japanese Tax System", 1988.

¹⁰ Marie Lamensch, *European Value Added Tax in the Digital Era*, 2015.

¹¹ Damien Falco, « Une nouvelle légende fiscale : la TVA de Maurice Lauré », *Gestion & Finances publiques*, 2021.

¹² Comme le fait le [catalogue](#) de l'École polytechnique à l'entrée « Maurice Lauré ».

¹³ Un tel rapport particulier n'existait pas en 2015, lors du dernier rapport général consacré à la TVA, mais existait bien en 2001.

¹⁴ [Directive \(UE\) 2022/542](#) du Conseil du 5 avril 2022.

Pour réaliser cette mission, les rapporteurs ont eu recours à trois modalités de travail différentes. Les données provenant des principales sources internationales¹⁵ ont été tout d'abord utilisées pour dessiner les grandes tendances de la TVA dans le monde et la place relative qu'y occupent les dynamiques françaises. Dans un deuxième temps, la mission a souhaité creuser plusieurs aspects précis par l'envoi de questionnaires formalisés au réseau de la direction générale du Trésor (DG Trésor) auprès de huit pays distincts¹⁶ et par des entretiens, aux niveaux européen ou national. Enfin, entre septembre et octobre 2022, la mission a réalisé des déplacements à Bruxelles et dans cinq pays « focus » (Allemagne, Danemark, Italie, Royaume-Uni, Suède), choisis pour leurs caractéristiques proches de la France ou pour des traits particuliers liés à la TVA qui les distinguent d'autres États. Parmi eux, et par convention, le Royaume-Uni est principalement considéré comme appartenant à l'Union européenne dans le présent rapport¹⁷. Ces investigations ont permis une approche qualitative de la comparaison, par la rencontre d'acteurs administratifs, mais aussi politiques, économiques ou encore universitaires (*cf.* annexe n°1), à même de rendre compte de la teneur des débats marquant chaque pays. Les rapporteurs tiennent à cet égard à remercier non seulement leurs différents interlocuteurs français et étrangers, mais l'ensemble des services économiques ainsi que les bureaux de la DG Trésor qui ont contribué à la bonne conduite de leurs investigations et à la grande richesse des informations obtenues.

Il convient de noter que la mission a eu lieu dans un contexte particulier, marqué par des échéances électorales importantes dans quatre des cinq pays « focus » mentionnés, mais aussi par une utilisation dispersée des taux réduits de TVA pour contenir l'inflation et la hausse des prix de l'énergie. De ce fait, les tendances et décisions les plus actuelles étaient largement imprévisibles, dans leur ampleur comme dans leur durée, au moment de la rédaction de ces pages.

Le présent rapport particulier s'attache (i) à rendre compte de la place de la France dans les dynamiques mondiale et européenne de TVA, au regard des autres prélèvements obligatoires, des règles d'affectation suivies, de l'architecture des taux ainsi que des outils permettant de mesurer l'efficacité des systèmes de taxation ; **(ii) à préciser ensuite les modalités de recouvrement** et les moyens mis en place récemment pour sécuriser les sources de revenus de TVA, en se positionnant à cet égard sur le débat de la simplification des régimes de taux et de conditions d'assujettissement ; **(iii) à restituer enfin les débats actuels** liés d'une part aux effets éventuellement anti-redistributifs de la TVA, d'autre part à l'utilisation des taux réduits comme outils de nature conjoncturelle ou structurelle.

¹⁵ Commission européenne, FMI, OCDE, mais également données en ligne des administrations fiscales nationales.

¹⁶ Belgique, Finlande, Grèce, Irlande, Lettonie, Pologne, Portugal, Roumanie.

¹⁷ De fait, pendant la période d'étude, couvrant *a minima* les années de 2015 à 2021, le Royaume-Uni fait majoritairement partie de l'Union européenne.

1. La TVA, impôt aujourd'hui quasi-universel et source majeure de recettes publiques, diffère entre les États non tant par le taux normal que plus largement en fonction de la structure fiscale adoptée

La diffusion de la TVA dans le monde et sa généralisation comme l'un des principaux impôts (1) se sont accompagnées d'une dynamique globale de convergence dans les pratiques, surtout au niveau européen, même si les structures des taux et exonérations, largement différentes (2), rendent la comparaison des systèmes ardue (3).

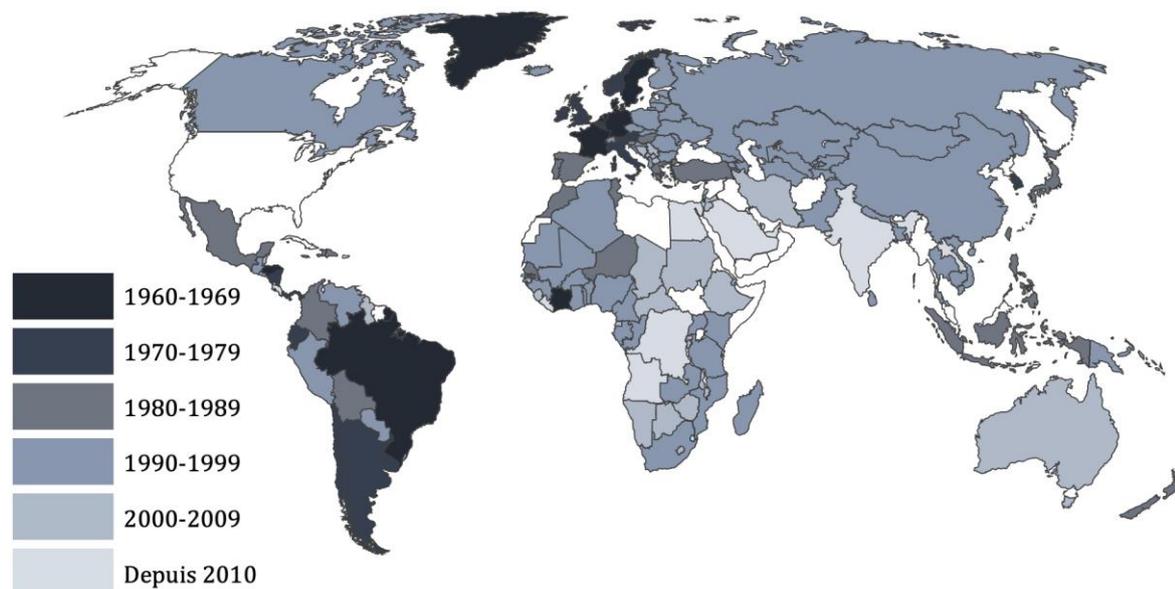
1.1. La TVA est aujourd'hui au cœur des finances publiques et parfois de l'organisation territoriale des États

1.1.1. Un large mouvement de diffusion de la TVA a pris place en Europe et dans le monde, si bien qu'elle apparaît aujourd'hui comme un impôt quasi-universel

1.1.1.1. La TVA s'est largement diffusée dans le monde pour concerner aujourd'hui 95 % de la population mondiale

Au niveau international, il existe depuis une soixante d'années un fort mouvement de diffusion des systèmes de TVA.

Carte 1 : Diffusion de la TVA dans le monde depuis le début des années 1960



Source : Rapporteurs d'après les données FMI.

Trois phases d'expansion peuvent être distinguées (cf. carte 1) :

- ◆ **la phase des « précurseurs »**, qui s'étend des années 1960 à la fin des années 1970 : un certain nombre d'États, principalement en Europe de l'Ouest et en Amérique latine, mettent en place une TVA visant notamment à renforcer l'intégration économique de leur zone régionale ;
- ◆ **la phase d'« accélération »**, à partir du milieu des années 1980, culminant dans les années 1990 : il s'agit principalement de l'adoption de la TVA par les pays régis autrefois par un système d'économie planifiée, comme la Russie (1991) mais aussi la Chine (1994). Ce mouvement permet d'intégrer ces nouveaux États à l'économie mondialisée et de garantir des sources de revenus adaptées ;
- ◆ **la phase de « généralisation »**, à partir du début des années 2000 : la TVA est une source reconnue de revenus publics accompagnant l'augmentation du PIB et stabilisant les ressources fiscales, y compris pour des États appartenant aux « pays les moins avancés », principalement en Afrique subsaharienne, ainsi que pour des États autrefois dits « émergents » (Inde, Arabie saoudite).

Ses rendements potentiellement élevés et sa neutralité économique expliquent cette large diffusion de la TVA dans le monde. La TVA présente également l'avantage d'être relativement simple à recouvrer pour l'administration, puisque la collecte de cet impôt est assurée par les entreprises. En 2022, seule une minorité de pays n'a pas de système de TVA, s'agissant pour la plupart de petits pays ou de territoires ayant un statut spécifique ou contesté (Gibraltar, Hong Kong ou Macao par exemple) (cf. carte 1). Les États-Unis font figure d'exception au sein des pays membres de l'OCDE, puisqu'ils ne disposent pas d'une TVA au niveau fédéral (cf. encadré 1).

Encadré 1 : La « sales tax » aux États-Unis

Les États-Unis sont le seul pays de l'OCDE à ne pas disposer d'un système de TVA ou équivalent. Il y existe néanmoins une imposition sur les ventes, appelée *sales tax*. Cette taxe sur les ventes de détail s'applique au moment de l'achat et n'est donc pas déductible par les entreprises de leurs intrants. Elle n'est pas harmonisée au niveau fédéral car dévolue aux États fédérés : les taux de chaque État varient de 2,9 % (Colorado) à 7,25 % (Californie), auxquels il faut ajouter les taxes locales sur les ventes, dont les taux sont compris entre 0,03 % dans l'Idaho et 5,22 % dans l'Alabama.

Cinq États fédérés¹⁸ n'appliquent pas une telle imposition. Des différences nettes dans la définition des bases taxables entre chaque État s'appliquent, ce qui conduit à une forte hétérogénéité dans l'efficacité de cette imposition et un poids relativement faible de cette taxe dans le PIB du pays, estimé à 2 %.

La TVA n'a jamais été mise en place aux États-Unis du fait d'une opposition des deux grands partis politiques. Les Républicains sont traditionnellement opposés à toute imposition qui fournirait des ressources fiscales fédérales importantes, synonymes de dépenses publiques en hausse, tandis que les Démocrates y voient une imposition injuste. Un travail de réflexion sur la réforme globale du système fiscal américain avait conclu en 2005 qu'il était possible mais pas souhaitable d'introduire une TVA simplifiée aux États-Unis, une partie des membres du groupe considérant qu'elle agirait vraisemblablement comme une « machine à sous » (*money machine*) pour le gouvernement fédéral¹⁹. Un sondage réalisé en 2009²⁰ indiquait que 67 % des Américains étaient hostiles à l'idée d'une *sales tax* nationale, ce qui indique en creux qu'une imposition de type TVA/TPS n'aurait pas l'assentiment de la population.

Source : Rapporteurs d'après données de l'administration fiscale des États-Unis.

¹⁸ Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, Oregon. L'Alaska permet toutefois l'application de taxes locales sur les ventes.

¹⁹ President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, [Final Report](#), chapitre 8, 2005.

²⁰ Rasmussen Reports, *67% Frown On National Sales Tax*, octobre 2008.

La TVA concerne également les « grands émergents ». La Chine présente un système particulier : bien qu'une imposition sur la consommation existe et dégage des revenus conséquents estimés à 500 Md€ par an, elle s'inscrit dans un régime de règles complexes, sans législation formelle. La « loi sur la TVA » prévoyant une réelle législation harmonisée n'a pas encore été adoptée, bien qu'elle ait été validée par le Conseil d'État chinois en juin 2020. L'Inde quant à elle a mis en place une telle législation harmonisée plus de dix ans après avoir été annoncée. En 2017, le 101^{ème} amendement de la Constitution indienne a ainsi permis l'instauration d'une « TPS » remplaçant l'ensemble des taxes locales et fédérales existantes.

Aujourd'hui, du fait de cette diffusion aux États les plus peuplés du monde, la TVA couvre, avec 172 États, 95 % de la population mondiale. Elle apparaît comme un impôt quasi-universel qui peut revêtir des dénominations différentes (cf. encadré 2).

Encadré 2 : Les différents termes pour désigner la TVA

Dans les autres langues que le français, on retrouve en général l'équivalent de « TVA » pour désigner ce type d'imposition. En anglais, l'expression *value-added tax* (VAT) est répandue, de même que dans les langues latines (IVA pour *imposta sul valore aggiunto* en Italie, *impuesto sobre el valor añadido* dans les pays hispanophones) ou les pays aux langues slaves par exemple (*налог на добавленную стоимость* en Russie).

Toutefois, plusieurs États préfèrent l'appellation de « taxe sur les biens et services » (désignée par l'acronyme TPS pour « taxe sur les produits et services »), ou *goods and services tax* (GST) en anglais. C'est le cas dans les pays aux TVA « modernes », comme en Australie, au Canada ou en Nouvelle-Zélande. Étant donné que les deux termes désignent la même imposition, l'OCDE utilise indifféremment ces acronymes et recourt d'ailleurs le plus souvent à la désignation « TVA/TPS » dans ses travaux.

Il apparaît toutefois que, pour des raisons historiques, certains États sont attachés à d'autres façons de désigner la TVA. En Allemagne, on trouve plus souvent le terme *Umsatzsteuer* (litt. « taxe sur le chiffre d'affaires ») que *Mehrwertssteuer* (litt. « taxe sur la valeur ajoutée »), qui qualifiait l'imposition existant avant 1968 et qui a été remplacée par la TVA. Au Danemark, le terme de TVA (*merværdiafgift*) n'est pratiquement pas utilisé : par une facétie de langage, c'est l'expression « encore plus de taxe sur le chiffre d'affaires », ou *meromsætningsafgift*, qui l'a supplanté, et qui explique l'acronyme « moms », ce dernier s'étant d'ailleurs diffusé en Suède.

Source : Rapporteurs.

1.1.1.2. En Europe, la TVA s'est diffusée en trois vagues successives à partir du foyer ouest-européen

S'agissant de la mise en place de la TVA en Europe, il est possible de distinguer trois logiques distinctes. Pour les pays aux systèmes « anciens » de TVA, la logique a été de sécuriser une source de financement pérenne, qui soit de recouvrement simple et neutre économiquement pour pouvoir être répercutée tout au long de la chaîne de valeur. Ces réformes instaurant la TVA, pourtant contestées au début par des tensions qui émaillent tant la mise en place de la TVA au Danemark²¹ que sa généralisation en France (cf. encadré 3), ont finalement été rapidement acceptées par les populations et se sont inscrites dans un contexte plus large d'intégration économique au sein de l'Europe de l'Ouest²².

²¹ Une fronde des commerçants danois contre la mise en place de la TVA a lieu en 1967 dans les rues de Copenhague.

²² La TVA présente l'avantage d'éviter les distorsions commerciales liées aux « effets en cascade » des taxes pesant sur la vente.

Encadré 3 : La mise en place de la TVA en France

Bien qu'il n'en ait pas inventé le principe (*cf. supra*), Maurice Lauré a largement concouru à la mise au point du système français de TVA. Le premier modèle, issu de la loi du 10 avril 1954, ressemble davantage à une taxe pesant sur la production que sur la consommation, puisqu'elle se limite aux plus grandes entreprises. Si les oppositions sont alors faibles²³, elles deviennent plus fortes quand la taxe est généralisée au 1^{er} janvier 1968 : appliquée dès lors à l'ensemble des entreprises, la TVA devient dans l'opinion publique la « taxe de la vorace administration », à cause de laquelle « tout va augmenter »²⁴. Du fait de la complexité du système²⁵, à l'origine d'erreurs voire de fraudes, plusieurs mesures de simplification réduisent le nombre de taux de TVA de neuf à quatre dans les années 1970.

Source : Rapporteurs.

Pour les pays « intermédiaires », il s'est agi avant tout de correspondre aux critères européens, qui faisaient de l'instauration d'un système de taxe sur la valeur ajoutée une conséquence (avant 1992) ou une condition *sine qua non* (après le traité de Maastricht) à l'entrée dans les communautés européennes, puis dans l'UE. À la Grèce²⁶, à l'Espagne et au Portugal, il convient également d'ajouter la Finlande, qui disposait jusqu'en 1994 d'une taxe sur la vente, davantage semblable à la *sales tax* américaine (*cf. encadré 1 supra*) qu'à une taxe sur la valeur ajoutée.

Enfin, les pays aux systèmes « récents » (*cf. tableau 1*) **font exclusivement partie de la zone appartenant à l'Europe centrale et orientale, disposant d'un système d'économie planifiée jusqu'à la dislocation de l'URSS et du « bloc de l'Est »**. Si la stratégie adoptée par les différents États²⁷ était vraisemblablement d'afficher une volonté à moyen ou long terme d'intégrer l'Union européenne, la mise en place d'une TVA répondait d'abord à la volonté de simplifier le recouvrement des impôts : au début des années 1990, l'administration fiscale n'était pas encore assez robuste pour assumer la gestion de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui existait jusque-là dans des pays comme la Pologne et qui se généralisait avec les vagues de privatisation. Ces États ont souvent dû, une fois le processus d'adhésion à l'Union européenne enclenché, adapter leur propre système pour se conformer à l'acquis communautaire en matière de TVA²⁸.

Tableau 1 : Les systèmes de TVA dans l'Union européenne (à 28) selon leur antériorité

Antériorité	Pays
Système ancien (1967-1973)	Danemark, Allemagne, France, Pays-Bas, Suède, Luxembourg, Belgique, Irlande, Autriche, Italie, Royaume-Uni
Système intermédiaire (1986-1994)	Espagne, Portugal, Grèce, Finlande
Système récent (1988-1999)	Estonie, Chypre, Pologne, Slovaquie, République tchèque, Roumanie, Bulgarie, Finlande, Lituanie, Lettonie, Croatie, Malte, Slovaquie

Source : Rapporteurs.

²³ La TVA ne touche pas alors les petits commerçants, si bien que le mouvement poujadiste n'est pas concerné par la réforme.

²⁴ N. Delalande, A. Spire, *Histoire sociale de l'impôt*, 2010.

²⁵ « Ce poulet qui change de taux selon qu'il est cru ou cuit », Rapport de la commission de simplification de la TVA, octobre 1969.

²⁶ Du fait de difficultés techniques, la Grèce a demandé un délai pour l'instauration d'un système de TVA, qui n'a été mis en place dans le pays qu'en 1987.

²⁷ Y compris par la Hongrie, qui a mis en place cette réforme dès 1988, avant même de quitter les systèmes à économie planifiée ; mais le pays ne connaissait alors pas de taxe sur le chiffre d'affaires.

²⁸ En 2004, la Pologne a ainsi dû abroger et remplacer la « loi de TVA » de 1993 pour se conformer au droit européen.

Certains pays ont décidé, dès l'introduction de cette taxe ou au fil des années, d'en moduler l'application territoriale pour prendre en considération les situations spécifiques de certaines régions et améliorer leur attractivité fiscale (cf. encadré 4).

Encadré 4 : Les dérogations dans l'application territoriale de la TVA dans l'Union européenne

Une dizaine d'États membres de l'Union européenne ont obtenu des dérogations spécifiques sur l'application territoriale de la TVA pour leurs territoires ayant un statut particulier ou soumis à des contraintes spécifiques. Ainsi à titre d'exemple :

- en **Finlande**, les îles Åland, province finlandaise autonome, disposent d'un statut particulier et la TVA n'y est pas appliquée ;
- en **Grèce**, le domaine de la communauté monastique du Mont Athos est, selon la Constitution grecque, une partie autonome de l'État grec. La TVA n'y est pas appliquée et les livraisons de marchandises effectuées depuis le reste du pays vers le domaine du Mont Athos, ainsi que l'importation de marchandises de l'étranger dans cette zone, ne sont pas soumis à la TVA ;
- en **Espagne**, les îles Canaries, Ceuta et Melilla ne ressortent pas du champ d'application de la directive TVA ;
- en **Allemagne**, l'île d'Helgoland n'appartient pas au territoire douanier et fiscal allemand (et *a fortiori* européen) par héritage de l'époque britannique, donc n'applique pas de TVA, tandis que le territoire de Büsingen se voit appliquer le droit fiscal suisse pour la TVA : le taux normal y est donc de 7,7 %.

La révision de la directive TVA d'avril 2022²⁹ a précisé certaines dérogations, notamment en **Autriche** (taux normal réduit de 19 % dans les communes de Jungholz et de Mittelberg), au **Portugal** (Açores et Madère) et en **Grèce** où une réduction de 30 % sur les taux nationaux est possible pour les biens et services à destination des îles de Leros, Lesvos, Kos, Samos et Chios³⁰, pour tenir compte des difficultés rencontrées par ces îles en raison de l'augmentation des flux migratoires qu'elles accueillent.

Au **Danemark**, les îles Féroé et le Groenland ne se voient pas appliquer la TVA.

En **France**, des dispositions spécifiques relatives à la TVA sont appliquées dans les départements et régions d'Outre-mer dans le cadre des dérogations permises au regard du droit européen, par leur statut de régions ultrapériphériques (RUP). Les taux réduits appliqués en Corse ne font pas partie des dérogations TVA prévues par les textes européens (cf. rapport particulier n° 1).

Source : Rapporteurs à partir des retours du réseau de la DG Trésor et des données de la Commission européenne.

1.1.2. La TVA représente aujourd'hui une ressource fiscale majeure de la plupart des États, composant en moyenne 1/5^e des recettes au sein de l'Union européenne

La TVA tient une place centrale et croissante dans les recettes fiscales des pays du monde. La TVA est d'abord un impôt de rendement qui permet de générer des ressources fiscales significatives dans la plupart des pays où cet impôt existe, et en particulier au sein de l'Union européenne.

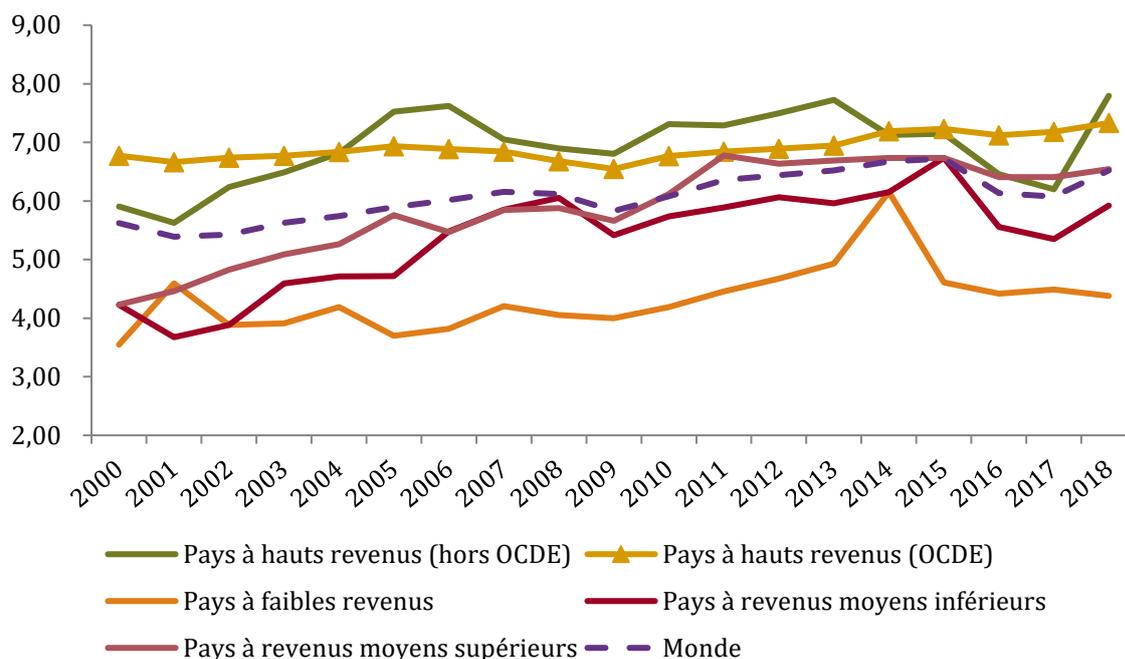
Si la TVA continue à se développer dans le monde, ses rendements sont en général moins élevés dans les pays en développement, bien que son poids dans les recettes publiques se soit accru au cours des dernières années (cf. graphique 1). Ainsi, d'après les données du FMI, les recettes de TVA ne représentent que 4,5 % du PIB en Afrique subsaharienne, alors qu'elles représentent environ 7 % du PIB pour les pays de l'OCDE. Les recettes tirées de la TVA apparaissent croissantes avec le niveau de développement : elles augmentent à mesure que le PIB par habitant augmente et que la part de l'agriculture dans le PIB baisse³¹.

²⁹ Directive 2022/542 du Conseil de l'Union européenne, telle qu'adoptée le 5 avril 2022, article 104 de la directive TVA révisée.

³⁰ Soit à 17%, au lieu de 24% ; à 9%, au lieu de 13% et à 4%, au lieu de 6%.

³¹ L. Ebrill, M. Keen, J-P Bodin, V. Summers, *The modern VAT*, Fonds monétaire international, 2001.

Graphique 1 : Revenus de TVA en pourcentage du PIB (moyenne non pondérée) – 2000-2018



Source : Rapporteurs à partir des données du Fonds monétaire international (FMI).

Dans l'Union européenne, la TVA occupe une place significative au sein des prélèvements obligatoires des États. Elle représente ainsi en moyenne 18 % des prélèvements obligatoires des États membres de l'Union européenne en 2021 et cette part va de 15 % en Belgique à 37 % en Croatie. La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires est en augmentation dans la majorité des États membres de l'UE par rapport à la période 1995-2004, à l'exception de l'Autriche, de la Belgique, de la Slovaquie, de l'Irlande et surtout de la France (- 1,6 point de pourcentage).

Le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires des pays dépend d'une part de la structure de la TVA (taux normal, importance des taux réduits et exonérations, effectivité du recouvrement et de la lutte contre la fraude – *cf. infra*) mais également de l'architecture plus générale des prélèvements obligatoires.

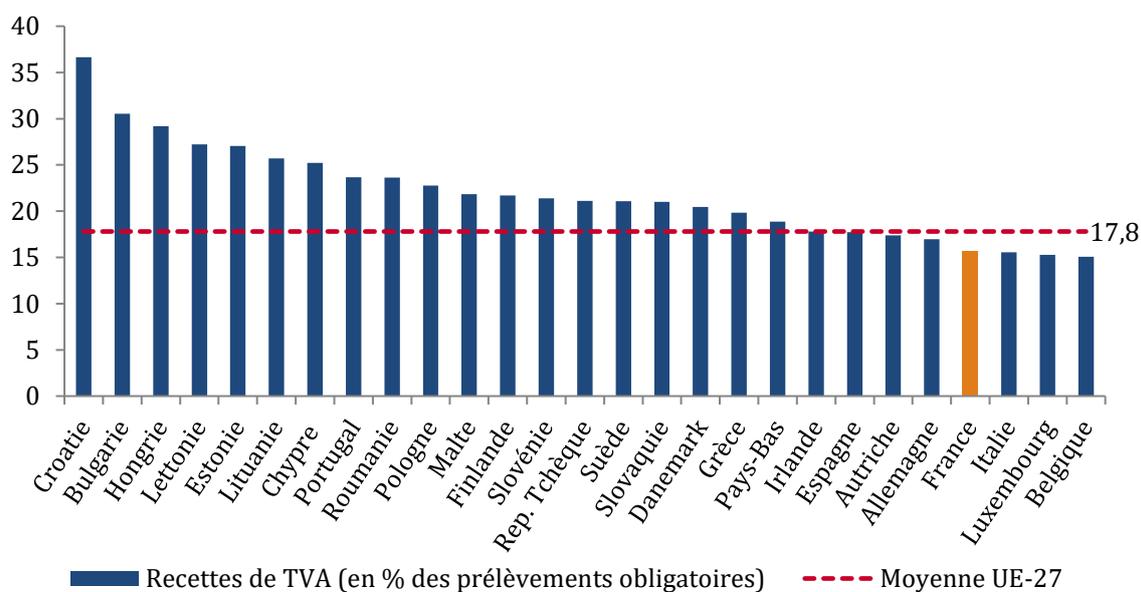
En comparaison des autres États membres de l'Union européenne, le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires en France est un des plus faibles (15,7 %³²). La France se situe ainsi au 24^e rang de l'UE à 27 en termes de poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires et au 19^e rang en termes de part dans le PIB (7,5 % du PIB en 2021). Cette faiblesse relative s'explique notamment par un taux moyen pondéré de TVA plus faible que dans les autres pays européens, lié notamment à un taux normal parmi les plus faibles de l'UE (20 %, soit le 4^{ème} taux normal le plus faible) et à une assiette taxée au taux standard plus restreinte (65 % contre 71 % en moyenne dans l'UE, *cf. infra* et graphique 7)³³.

³² Données Eurostat 2021 publiées par la Commission européenne qui peuvent différer à la marge des comptabilités nationales.

³³ Note Trésor Eco, *La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne*, 2015.

Cette faiblesse relative de la TVA dans les prélèvements obligatoires en France peut également s'expliquer par une part plus importante d'autres impôts et/ou cotisations sociales et se retrouve aussi dans d'autres pays caractérisés par un niveau de prélèvements obligatoires rapporté au PIB élevé comme le Danemark, la Suède ou la Belgique. Ainsi, en Suède et au Danemark, qui ont des taux normaux de TVA parmi les plus élevés de l'UE (25 %), la part des recettes de TVA dans les prélèvements obligatoires se situe seulement légèrement au-dessus de la moyenne européenne, ce qui s'explique dans ces pays par le poids important de l'imposition des revenus³⁴.

Graphique 2 : Rendement de TVA en % des prélèvements obligatoires en 2021



Source : Rapporteurs à partir des données Commission européenne.

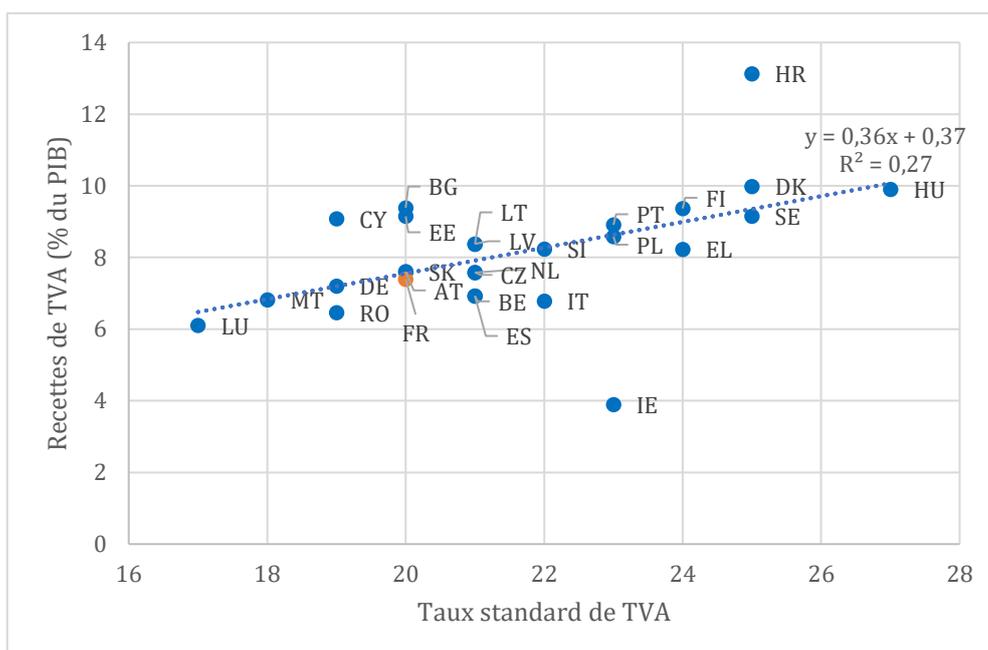
En proportion des recettes fiscales seules, hors contributions sociales, la TVA représente 38 % en moyenne dans l'UE et environ 1/3 en France. Dans de nombreux États européens, cette part est stable, voire en augmentation. À titre d'exemple, en Belgique, le rendement de la TVA a été environ de 33 Md€ en 2021, soit une proportion stable de 28 % des recettes fiscales totales (hors contributions sociales). En Finlande, les recettes de la TVA en 2021 s'élevaient quant à elles à 20 Md€ et représentaient près de 30 % des recettes fiscales.

En Grèce, les recettes de TVA sont en constante augmentation depuis 2014, à l'exception de l'année 2020 marquée par la crise sanitaire. La part des recettes de TVA dans les recettes nettes du budget de l'État augmente ces dernières années et leur contribution au PIB suit également une trajectoire ascendante. Au cours de la pandémie, en 2020 et 2021, ces pourcentages ont légèrement reculé, restant cependant à plus de 30 % en ce qui concerne les recettes nettes du budget de l'État.

³⁴ 65 % des prélèvements obligatoires au Danemark et 42 % en Suède contre 28 % en France et 30 % en Allemagne.

En pourcentage du PIB, les recettes de TVA représentent en moyenne 8 % dans les États membres de l'UE, allant de 4 % en Irlande à 13 % en Croatie. Parmi les pays où cette part est la plus forte se retrouvent les pays ayant un taux normal de TVA élevé, tels que la Croatie, le Danemark et la Suède où les taux normaux sont de 25 %, la Finlande (24 %) et la Hongrie (27 %) (cf. graphique 3). En revanche, dans les pays où la part de TVA dans le PIB est faible, la corrélation avec le taux normal de TVA apparaît moins visible. En effet, quand bien même certains pays disposeraient de taux normaux de TVA élevés, supérieurs à la moyenne de l'UE, la TVA peut y représenter une faible part dans la richesse nationale : c'est le cas de l'Irlande, par exemple, où le taux normal de TVA s'élève à 23 %, contre 21,5 % en moyenne dans l'Union, mais où la part de TVA sur PIB est la plus faible de l'UE (3,4 %). De même, en Italie, où le taux standard s'élève à 22 %, le ratio de TVA sur PIB est l'un des plus faibles de l'UE (6 %).

Graphique 3 : Rapport entre taux standard de TVA et rendement en % du PIB (données 2021)

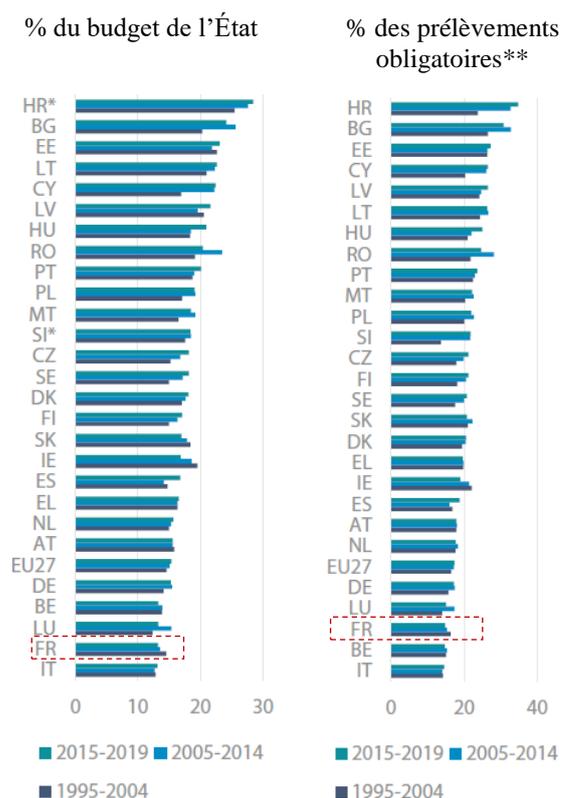


Source : Rapporteurs à partir des données Eurostat.

Les États membres ayant rejoint l'UE après 2004 ont en moyenne des recettes publiques plus dépendantes de la TVA que les États membres les plus anciens. Ainsi, en Bulgarie, Croatie, Hongrie, et Lettonie, la TVA représente le premier prélèvement obligatoire (recettes fiscales et cotisations sociales confondues) en 2020. En Pologne, la TVA constitue le premier poste de recettes fiscales du pays (hors cotisations sociales) et compte pour 44 % du total des recettes du budget général de l'État en 2021. Les autorités polonaises mettent en avant une augmentation des recettes de TVA de 74 % entre 2015 et 2021, les recettes fiscales ayant progressé en moyenne de 66 %, ce qui a permis de financer des programmes sociaux phares du gouvernement en matière de politique familiale ou d'extension des pensions de retraite.

Les divergences entre États membres se sont accentuées alors que la part de la TVA dans les recettes fiscales a augmenté plus vite sur la période 2015-2019 en moyenne dans les pays où elle était déjà la plus élevée sur la période 1995-2004 (cf. graphique 4).

Graphique 4 : Évolution de l'importance économique de la TVA dans les pays de l'UE



Source : Eurostat

* Pour SI (Slovénie) données 1999-2004 et pour HR (Croatie) données 1998-2004 au lieu de 1995-2004.

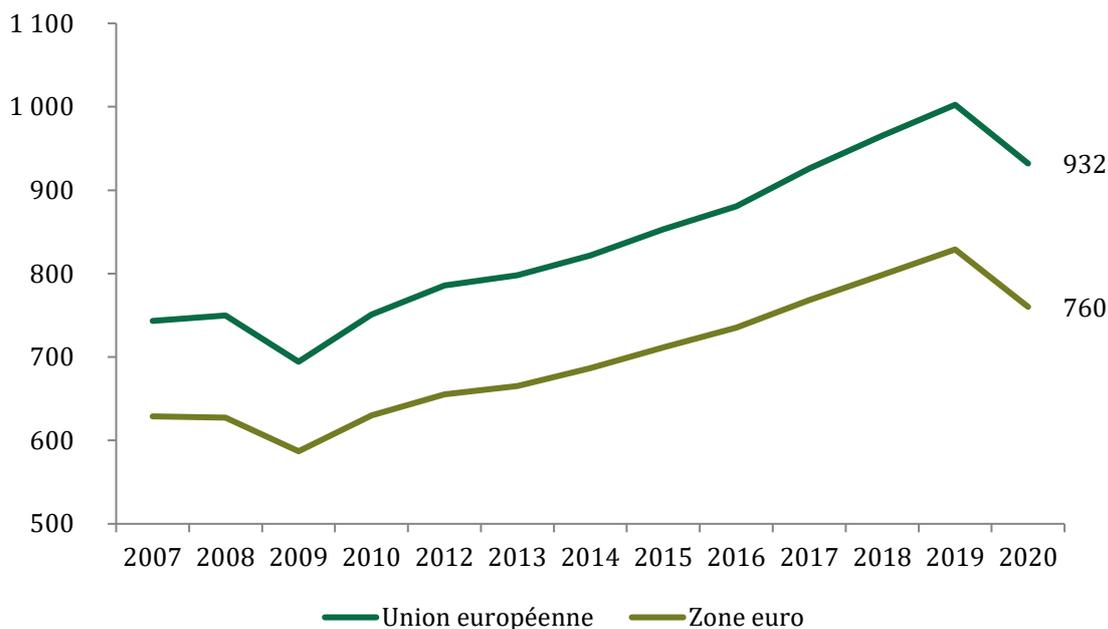
** Recettes fiscales totales et contributions sociales

Les rendements de TVA en valeur absolue sont en augmentation dans l'ensemble des États membres de l'UE depuis 2000 avec une inflexion notable en 2009 et en 2020 liée aux crises économiques, illustrant ainsi le caractère procyclique de cet impôt (cf. graphique 5).

En effet, les rendements de TVA sont par construction liés aux évolutions de la consommation. En 2009, la baisse des recettes de TVA a été particulièrement sensible dans certains pays fortement touchés par la crise économique. Ainsi, entre 2008 et 2009, les recettes de TVA ont diminué de 30 % en Espagne, de 29 % en Roumanie, de 28 % en Lettonie et de 21 % en Irlande, alors qu'elles avaient diminué de 7 % en moyenne au sein de l'UE.

À l'inverse, les baisses de rendement de TVA ont été plus uniformément diffusées en 2020, liées aux confinements de la crise de Covid-19 et dans certains pays aux mesures de baisse de la TVA (cf. *infra*). Ainsi, 19 États membres sur 27 ont connu des baisses de recettes de TVA en 2020. Les recettes de TVA ont baissé de 7 % en moyenne dans l'UE (- 69 Md€) et les pays les touchés par cette baisse ont été l'Irlande (- 16 %), la Grèce (- 16 %) et la Croatie (- 15 %). Ces deux baisses de recettes de TVA liées aux crises économiques de 2009 et 2020 ont eu une ampleur plus faible en France (- 5 % en 2009 et - 7 % en 2020).

Graphique 5 : Évolution des rendements de TVA en Md€ entre 2007 et 2020



Source : Eurostat.

Outre son importance dans les recettes publiques des États membres, la TVA constitue une ressource propre de l'Union européenne représentant en moyenne 10 % du budget de l'UE. Celle-ci est toutefois en forte décroissance par rapport à son niveau des années 1980 et 1990. En 1986, la ressource propre TVA atteignait son niveau le plus élevé et représentait 2/3 des ressources de l'UE, contre 7 % seulement en 2021. Dans les vingt dernières années, la TVA a perdu son rôle de première source de recettes du budget de l'Union à mesure que d'autres ressources propres montaient en puissance, en particulier la recette fondée sur le revenu national brut (« ressource RNB »)³⁵.

1.1.3. Depuis une vingtaine d'années, plusieurs pays européens dont la France ont choisi d'affecter une part de TVA à certaines dépenses de protection sociale ou à des collectivités

Ressource principale des États, la TVA peut être vue comme une source de financement dite « affectée » aux collectivités territoriales ou pour certaines dépenses spécifiques, comme en France depuis une trentaine d'années.

Dans la majorité des États européens, la question de l'affectation ne se pose pas. Au Royaume-Uni, la *devolution*³⁶ n'a pas conduit à des réflexions sur des sources de financement partagées, pour la TVA, aux trois parlements bénéficiant de la dévolution. Le fonctionnement des pays nordiques repose sur une grande fiscalisation des dépenses sociales et exclut toute forme de fléchage ou d'affectation. De ce fait, la majeure partie des pays européens n'affectent pas la TVA (cf. tableau 2).

³⁵ La part de la « ressource RNB » dans le budget de l'Union est passée de 41 % en 2000 à 72 % en 2020.

³⁶ Organisation britannique des pouvoirs : le Parlement du Royaume-Uni a « dévolu », à différents degrés, une forme d'autonomie aux parlements écossais, gallois et nord-irlandais. Il ne s'agit toutefois pas d'une forme de fédéralisme, puisque la réalité du pouvoir réside en dernier ressort au sein du pouvoir central et de la monarchie.

Tableau 2 : Règle d'affectation de la TVA dans les principaux pays européens (2022)

Type d'affectation	Pays	
Pas d'affectation	Finlande, Suède, Danemark, Royaume-Uni, Irlande, Grèce, Lettonie, Pologne	
Dépenses de sécurité sociale	Italie	Belgique, France
Collectivités territoriales	Allemagne, Roumanie, Espagne	

Source : Rapporteurs.

Toutefois, en tant qu'impôt au rendement dynamique, la TVA fait traditionnellement partie des sources de financement des collectivités territoriales pour les États de type fédéral ou assimilé.

En Allemagne, la place de la TVA au sein du *Finanzausgleich*³⁷ est établie de longue date : les articles 106 et 107 de la Loi fondamentale (*Grundgesetz*) précisent les règles générales de distribution de la TVA. En 2021, son rendement était ainsi réparti entre les trois échelons, fédéral (45,1 %), régional (51,2 %) et communal (3,7 %). Ces proportions voient depuis quelques années la part fédérale devenir inférieure à la part des *Länder* (cf. graphique 6).

Encadré 5 : La TVA au cœur de la péréquation financière allemande

L'organisation administrative allemande diffère significativement de la France. Les trois niveaux administratifs, central (*Bund*), États fédérés (*Länder*), communal (*Gemeinde*), reposent sur une autonomie à valeur constitutionnelle, de nature notamment budgétaire et financière, des régions vis-à-vis de l'État central. À côté des impôts relevant exclusivement des différents échelons³⁸ existent des impôts « communs » répartis selon les besoins relatifs de chaque niveau administratif, soit de manière forfaitaire, comme pour l'impôt sur le revenu³⁹, soit selon le « mécanisme de péréquation ».

Ce dernier repose sur une répartition à la fois verticale (entre les trois niveaux) et horizontale (entre les seize *Länder*) et un rééquilibrage, ou péréquation, entre les *Länder* les mieux dotés et les moins dotés, étant entendu que le *Bund* peut attribuer des ressources supplémentaires à ces derniers. Ce mécanisme a été revu et simplifié en 2020, bien que la base de calcul restât la capacité financière d'un *Land* relativement à sa population. Par ailleurs, la baisse temporaire de TVA (taux normal et taux réduit) au deuxième semestre 2020 a représenté une perte de recette pour les *Länder* et les *Gemeinde*, qui a été compensée par l'échelon fédéral.

Seul impôt « commun » soumis au calcul de la péréquation pour la répartition, la TVA est donc au cœur du pacte territorial allemand. En 2021, cinq *Länder* percevaient moins de TVA que le calcul de leurs ressources avant péréquation⁴⁰, et onze régions faisaient partie des « *Länder-receveurs* » (*Empfänger-Länder*)⁴¹.

Source : Rapporteurs à partir des données du Bundesministerium für Finanzen et du service économique régional de Berlin.

³⁷ Il s'agit de la péréquation financière allemande, de valeur constitutionnelle.

³⁸ Les droits d'accise pour le *Bund*, les droits de succession pour les *Länder*, les impôts fonciers pour les *Gemeinde* par exemple.

³⁹ 15% du rendement revient aux communes, 42,5% au *Bund* et 42,5% aux *Länder*.

⁴⁰ Bavière, Bade-Wurtemberg, Hessen, Rhénanie-Palatinat, Hambourg.

⁴¹ Berlin, Saxe, Saxe-Anhalt, Basse-Saxe, Thuringe, Brandebourg, Mecklembourg-Poméranie, Brème, Sarre, Schleswig-Holstein, Rhénanie-du-Nord-Westphalie.

En Espagne, la TVA fait partie des « impôts partagés », perçus par l'État central et reversés en partie aux « communautés autonomes »⁴². La moitié du total de la TVA, contre 35% jusqu'à la réforme de 2009, est ainsi affectée aux régions espagnoles⁴³, qui n'ont, contrairement à l'impôt sur le revenu ou aux droits d'accise pesant sur les hydrocarbures, aucune capacité normative sur les taux. La répartition est réalisée selon la consommation effective dans la région, ce qui conduit actuellement à des débats sur une plus grande équité dans la répartition du produit de l'impôt.

Depuis une vingtaine d'années, on note que la TVA est de plus en plus utilisée comme source de financement compensant la suppression de taxes affectées ou *ad hoc*, notamment pour assurer des dépenses de protection sociale.

En Italie, la TVA répond à une règle d'affectation effective en 2001. Par « décret législatif » du 18 février 2000⁴⁴, la suppression de certaines taxes locales est compensée par le transfert d'une partie de TVA aux régions, appelé *compartecipazione regionale all'IVA*, ou « coparticipation régionale à la TVA ». Cette affectation est toutefois entièrement dédiée au financement des dépenses de santé, assumées en Italie par l'échelon régional⁴⁵. La part de TVA affectée, de 38,6 % la première année, atteint en 2021 plus de deux tiers (70,1 %⁴⁶).

En Belgique, la quasi-intégralité des ressources de la TVA est affectée, dans une proportion toutefois variable selon les années⁴⁷. En 2021, 17,8 Md€, soit 53 % du rendement de la TVA, étaient attribués aux communautés (flamande, francophone et germanophone), contre 15 Md€ pour la sécurité sociale⁴⁸ soit 47 % du rendement.

L'analyse de l'évolution de la part de TVA affectée dans ces différents pays démontre ainsi que la dynamique d'affectation en France est à replacer dans un mouvement partagé au niveau européen. Alors même que la TVA ne faisait pas l'objet d'une affectation en Espagne et en Italie au début du siècle, plus de la moitié du rendement sert aujourd'hui à financer les collectivités territoriales. En Allemagne, la part revenant au *Bund* est inférieure à la moitié du produit de la TVA depuis 2017, témoignant d'une inversion du rapport qui prévalait jusque-là. La tendance croissante à l'affectation de TVA en France n'est donc pas isolée en Europe.

⁴² *Comunidades autónomas*, ou CC.AA.

⁴³ Dans les faits, à quinze communautés autonomes sur les dix-sept : le Pays basque et la Rioja ne sont pas concernés car ils disposent d'une plus forte autonomie fiscale.

⁴⁴ [Décret législatif](#) n°56 du 18 février 2000.

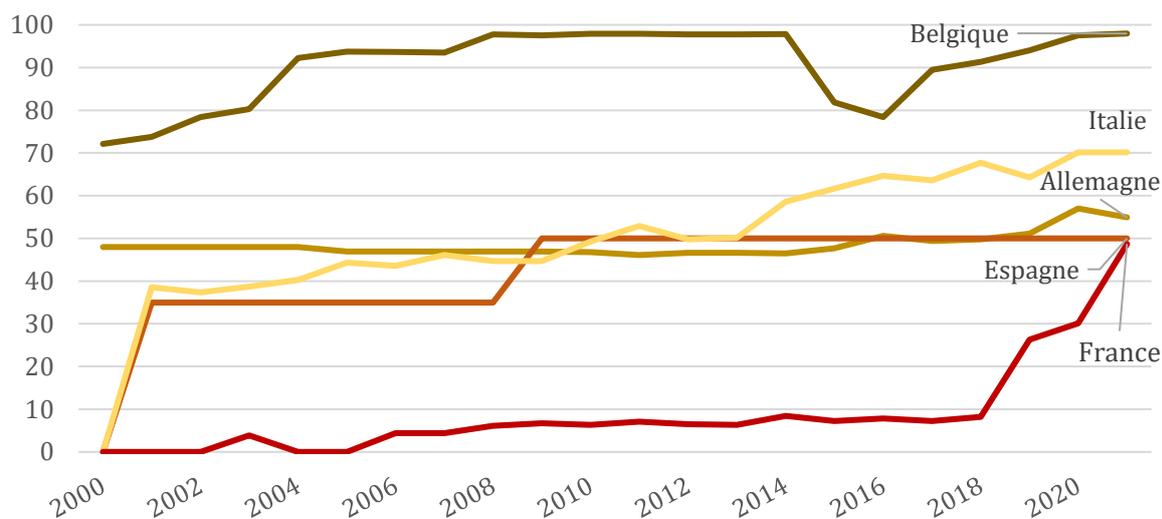
⁴⁵ En pratique, la part de TVA ainsi affectée abonde le *Fondo perequativo per il finanziamento della sanità* (Fonds de péréquation pour le financement de la santé).

⁴⁶ [Décret présidentiel](#) du 10 décembre 2022.

⁴⁷ D'après le [site](#) du [ministère belge des finances \(consulté en novembre 2022\)](#).

⁴⁸ Une partie très réduite de la TVA finance également des opérateurs comme l'APETRA, gérant les réserves stratégiques de pétrole belge, et le CREG, régulateur de l'énergie.

Graphique 6 : Évolution de la part de TVA affectée dans quelques pays qui disposent d'une affectation (2000-2021), en % du rendement de la TVA



Source : Rapporteurs d'après données en ligne sur les sites des ministères des finances nationaux.

1.2. Bien que semblables, voire harmonisés à l'échelle européenne, les systèmes de TVA diffèrent par l'architecture des taux

Comparer les pays selon le rendement de la TVA en chiffres absolus ou le niveau du taux normal ne suffit pas à rendre compte des divergences nettes qui existent entre les structures fiscales.

L'étude approfondie de certains déterminants des systèmes de TVA, tels que les taux réduits et les exonérations, permet de calculer des « taux effectifs » ainsi que des « taux moyens théoriques » qui traduisent des différences significatives entre les pays.

1.2.1. Une convergence dans les pratiques des systèmes de TVA a accompagné sa généralisation, en particulier en Europe

1.2.1.1. L'OCDE a développé des principes directeurs pour généraliser les bonnes pratiques et améliorer la coordination des systèmes de TVA pour les échanges internationaux

Au vu de la diffusion de la TVA, une volonté de convergence des pratiques s'est faite jour. Les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS⁴⁹ sont à cet égard un ensemble d'approches recommandées par l'OCDE en vue de résoudre les problèmes issus de l'absence de coordination des systèmes de TVA nationaux dans le contexte du commerce international.

Adoptés en tant que Recommandation du Conseil de l'OCDE en septembre 2016, ils ne proposent pas d'instructions détaillées pour élaborer des législations nationales, mais fournissent plutôt des orientations destinées à assurer une application cohérente des régimes nationaux de TVA/TPS aux échanges internationaux. **L'objectif principal est de limiter les incohérences entre les systèmes et de réduire les risques de double imposition et d'absence volontaire d'imposition dans le commerce international.**

⁴⁹ OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, 2017.

S'agissant de la neutralité de l'impôt⁵⁰, les Principes visent notamment à assurer que la TVA ne constitue pas le principal facteur influençant les décisions des entreprises, que les entreprises étrangères ne soient ni pénalisées ni avantagées par rapport aux entreprises de la juridiction dans laquelle cet impôt est dû ou acquitté, ou encore que les entreprises ne soient pas soumises à une charge administrative « *disproportionnée ou injustifiée* ». Pour la détermination du lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels, huit Principes sont également définis⁵¹, tel que le principe de l'application des impôts sur la consommation pour les échanges internationaux de services et de biens incorporels, qui doivent être imposés selon les règles en vigueur dans la juridiction de consommation.

1.2.1.2. Au niveau européen, les systèmes de TVA sont aujourd'hui largement harmonisés

La construction européenne est allée de pair avec une harmonisation, très avancée quoiqu'inaboutie, en matière de TVA. Les premières directives dites « TVA » (1967) ont conduit au remplacement des diverses taxes appliquées jusqu'alors à la production et à la consommation par cet outil, qui a vu son assiette harmonisée par la « sixième directive » TVA de 1977. Les taux ont connu une convergence notamment à partir de la directive « taux » de 1992, encadrant le taux normal (compris entre 15 et 25 %), le recours aux taux réduits (un ou deux, supérieurs à 5 %, et correspondant à des secteurs et biens énumérés en annexe), tout en accordant des « clauses de gel » aux États membres appliquant jusque-là d'autres taux⁵².

La directive TVA du 28 novembre 2006, sous l'empire de laquelle se situent actuellement les pays européens, encadre davantage les règles régissant la TVA, qu'il s'agisse de son champ d'application, de sa territorialité, de son assiette, ou encore des règles relatives à son exigibilité ou à sa déduction. Elle a été révisée à plusieurs reprises⁵³.

La dernière révision, du 5 avril 2022 (cf. rapport particulier n° 1), accroît les marges de manœuvre nationales en élargissant la liste des taux réduits permis par l'annexe III, tout en limitant le nombre d'items pouvant être sélectionnés pour de telles dérogations : **les taux réduits pratiqués ne peuvent couvrir que 24 points pour le taux réduit et 7 points au total pour le taux super-réduit ; les États membres doivent faire part à la Commission européenne de leurs souhaits d'utilisation d'ici la fin de l'année 2023.** La prise en compte notamment des considérations environnementales réduit également le champ possible de telles dépenses fiscales : à l'horizon 2030/2032, il ne sera ainsi plus possible d'appliquer des taux réduits de TVA sur les énergies carbonées comme le bois de chauffage ou le gaz naturel.

1.2.2. Toutefois, les structures fiscales se distinguent non pas tant par le niveau des taux normaux, généralement élevé, que par l'utilisation des taux réduits et des exonérations

1.2.2.1. Les pays européens se distinguent par des taux normaux généralement plus élevés que les autres pays mais une assiette plus restreinte et minée par l'existence de taux réduits

La convergence des principes appliqués à la TVA n'est pas allée de pair avec une convergence dans l'architecture des taux et l'existence d'exonérations, par lesquels les différents États se distinguent principalement.

⁵⁰ Le concept de neutralité de la TVA désigne notamment l'absence de discrimination et l'élimination des charges fiscales indues et des coûts administratifs excessifs pour les entreprises.

⁵¹ OCDE, *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS*, 2017.

⁵² Cas du « taux super-réduit » de 2,1 % en France, des « taux zéro » au Royaume-Uni.

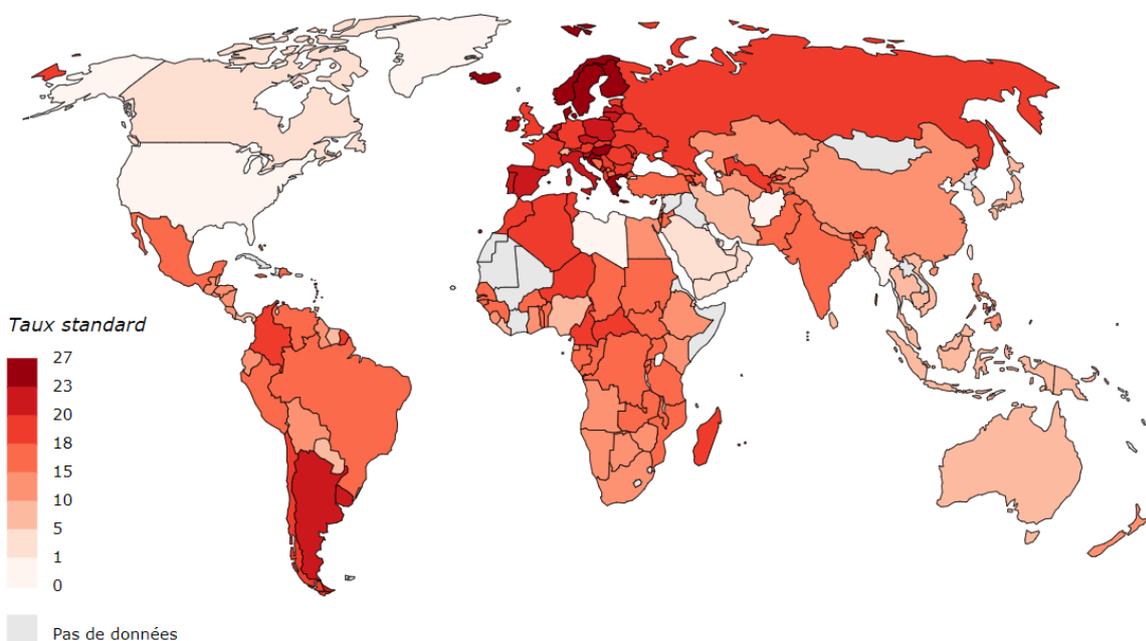
⁵³ Par exemple en 2018 par la directive n° 2018/1713 du Conseil du 6 novembre 2018, en ce qui concerne les taux de TVA appliqués aux livres, journaux et périodiques.

De manière schématique, deux types de pays peuvent être distingués s'agissant de la structure de la TVA⁵⁴ :

- ◆ les pays à « TVA européenne », ayant instauré un système fondé sur le modèle français et européen, qui se caractérise par l'existence de plusieurs taux réduits limitant ainsi la base taxée au taux standard ;
- ◆ les pays à « TVA moderne », ayant une base taxable plus large mais en général un taux standard plus faible et peu ou pas de taux réduits, à l'instar, au sein de l'OCDE, de l'Australie, du Canada, de la Corée et de la Nouvelle-Zélande. Les pays en développement semblent avoir principalement choisi ce système à taux unique, tels que 14 sur les 21 pays africains ayant adopté la TVA entre 1990 et 1999.

L'analyse de l'évolution historique des taux normaux de TVA ne permet toutefois pas d'établir un lien entre leur niveau actuel et l'antériorité des systèmes d'imposition. Des taux relativement élevés (égaux ou supérieurs à 20 %) existent ainsi dans des États récents à l'échelle de l'histoire de la TVA, comme en Russie (1991), au Pérou (1991) et en Algérie (1992), tandis que l'Équateur (1970), le Panama (1977) et la Corée (1977) disposent de taux normaux inférieurs ou égaux à 12 %.

Carte 2 : Les taux standards de TVA dans le monde (2022)⁵⁵



Source : Rapporteurs à partir des données FMI.

⁵⁴ Distinction reprise, actualisée et modifiée, d'après L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, and V. Summers, *The Modern VAT*, FMI, 2001 ; et A. Charlet et J. Owens, *An international perspective on VAT*, 2010.

⁵⁵ Pour les pays fédéraux qui appliquent des taux de TVA différents selon les États comme au Brésil, c'est le taux généralement appliqué qui a été retenu. Un taux standard affiché ici à zéro correspond à l'absence de TVA (comme aux États-Unis par exemple).

Dans les pays visités par les rapporteurs, l'adoption de nouveaux taux réduits de TVA n'est pas soumise à une procédure législative spécifique, et les évaluations préalables sont inégales. Peu de pays disposent d'évaluations systématiques préalables à l'application d'un taux réduit de TVA à une nouvelle catégorie de produit et cette décision s'avère souvent être le reflet de demandes sectorielles.

Dans la plupart des pays étudiés, un ou plusieurs taux réduits ont été introduits au moment de la création de la TVA, même s'ils ont parfois connu une augmentation depuis lors. C'est le cas de l'Allemagne où un taux réduit de 5 % a été introduit dès 1968 au moment de la création de la TVA.

En général, la volonté d'introduire des taux réduits s'est d'abord inscrite dans des considérations politiques, notamment le souci d'alléger la TVA sur les biens et services qui représentent une part importante de la consommation des ménages les plus pauvres afin d'éviter un éventuel caractère régressif de la TVA (*cf. infra*) : le taux réduit de 6 % sur l'alimentation en Suède ou le nombre significatif de taux zéro (TVA à 0 %) au Royaume-Uni résultent de cette approche.

Encadré 6 : Le Danemark et les taux réduits

D'après l'OCDE, le Danemark applique deux taux réduits : un taux à 5 % sur la « première vente d'œuvres d'art estimées à plus de 300 000 couronnes danoises [40 000 € au 31 décembre 2020] »⁵⁷, et un taux zéro sur les journaux et périodiques. Pour l'administration danoise, cette assertion est sujette à caution. Tout d'abord, le traitement particulier des œuvres d'art s'apparente en réalité à une réduction de base⁵⁸ : la première vente d'une œuvre d'art est exonérée de TVA si elle ne dépasse pas un certain montant ; au-dessus, l'œuvre est taxée au taux de 25 %, sur 20 % de la base taxable seulement. Le taux effectif est donc bien de 5 %, sans qu'il s'agisse à proprement parler d'un taux réduit.

Pour la livraison des journaux et périodiques, le Danemark considère qu'il s'agit d'une « exemption (ou exonération) avec droit de déduction », au même titre que les livraisons intracommunautaires ou que l'exonération sur le carburant des avions⁵⁹. S'il n'existe pas en théorie de différence entre un taux zéro et une exonération avec droit à déduction, puisque dans les deux cas le vendeur ou le prestataire de service peut déduire la taxe dont il s'est précédemment acquitté, le Danemark fait cette distinction⁶⁰, d'ailleurs utilisée également par la Commission européenne⁶¹.

L'administration, les fédérations professionnelles comme les responsables politiques se refusent au Danemark à suivre l'exemple de la Suède⁶² et à introduire des taux réduits. Trois arguments sont utilisés : d'une part, la volonté de conserver un système simple et lisible⁶³ ; d'autre part, l'incapacité à donner une réalité aux taux réduits dès lors qu'ils fondent des distinctions reposant sur des jugements de valeur⁶⁴ ; enfin, la difficulté à supprimer les taux réduits une fois qu'ils ont été mis en place.

Source : Rapporteurs.

⁵⁷ OCDE, *Tendances des impôts sur la consommation*, 2020.

⁵⁸ Comme le relève d'ailleurs l'OCDE.

⁵⁹ Elles font l'objet du §34 du code de la TVA (*Momsloven*) danois.

⁶⁰ Dans les faits, les textes de communication de l'administration danoise évoquent de plus en plus le « taux zéro » (*nulmoms*) ; *cf.* les décisions du conseil des impôts danois (*Skatterådet*) concernant [certaines publications](#).

⁶¹ Sur [le site internet](#) de la DG Taxud (consulté en novembre 2022), la distinction entre taux zéro et « exonération avec droit à déduction » est faite : « Ces opérations exonérées sont parfois appelées « opérations à taux zéro », car aucune TVA résiduelle n'est comprise dans le prix final. Toutefois, il est important de distinguer ces opérations, qui correspondent plutôt à des « exonérations avec droit à déduction », des « véritables » opérations à taux zéro. Ces dernières sont des opérations portant sur des catégories de biens ou de services auxquelles certains pays de l'UE sont encore autorisés à appliquer un taux réduit nul. Cela signifie que le prix final facturé au consommateur ne comprend aucune TVA, mais aussi que la TVA payée sur les intrants nécessaires à la production des livres est déductible, de sorte qu'il n'existe pas de TVA résiduelle (ou « cachée ») dans le prix final. »

⁶² La Suède a instauré des taux réduits de TVA en 1992.

⁶³ Argument utilisé [par l'administration danoise en 2021](#) pour répondre à la proposition d'instaurer un taux réduit sur les activités de réparation.

⁶⁴ Si des propositions de taux réduits portant sur la « nourriture saine » ont par exemple déjà été portées au Danemark, l'administration se refuse à définir ce que recoupe cette expression.

A contrario, les États ayant mis plus récemment en place un système de TVA ont en général peu recours aux taux réduits et font partie des pays du « deuxième groupe ». Au sein de l'OCDE, l'Australie dispose d'une TVA depuis 2000 avec un seul taux réduit, à zéro, sur l'alimentation et des secteurs qui ressortent, en Europe, du champ des exonérations sans droit à déduction (santé, éducation, services postaux etc.), comme la Nouvelle-Zélande où cette imposition apparaît en 1986, soit vingt ans après les premières directives européennes. Le Chili, Israël et la Corée, où la TVA existe certes depuis le milieu des années 1970, n'ont pas de taux réduit. **L'appréciation que portait en 2001 le Conseil des impôts⁶⁵, selon laquelle le « nombre de taux en vigueur est en moyenne plus élevé dans les pays où la TVA est ancienne (typiquement les États membres de l'Union européenne) que dans ceux où elle a été adoptée récemment »⁶⁶, est ainsi toujours valide.**

Fait notable, une dynamique semble toutefois se faire jour au sein du « deuxième groupe » avec l'augmentation du taux normal de TVA et l'adoption de taux réduits. La Nouvelle-Zélande a ainsi fait passer le taux standard de 12,5 % à 15 % en 2011. Au Japon, le taux normal est passé de manière inattendue⁶⁷ de 5 à 8 % en avril 2014, puis à 10 % en octobre 2019⁶⁸, tandis que le taux réduit, apparu en 2019, s'élève à 8 %. Cette dynamique ne modifie pas, pour l'heure, la typologie entre les deux groupes identifiés.

Le recours fréquent et généralisé aux taux réduits est un élément important de complexité des systèmes fiscaux. Les administrations ne disposent pas toujours d'un historique précis concernant les arguments ayant motivé l'adoption d'une dérogation. Cet « héritage » des taux conduit d'ailleurs à des difficultés dans l'atteinte de l'objectif de simplification du système fiscal (*cf. infra*). De manière plus caricaturale, l'existence de nombreux taux réduits mène à des situations qualifiées d'absurdes (*cf. encadré 7*), ce qui démontre que la rationalité économique derrière l'application de taux réduits est souvent absente, certains responsables administratifs évoquant ouvertement le poids des représentants d'intérêts⁶⁹.

⁶⁵ Transformé en Conseil des prélèvements obligatoires avec des attributions élargies aux termes de la loi n° 2005-358 du 20 avril 2005.

⁶⁶ Conseil des impôts, *La taxe sur la valeur ajoutée*, XIXe rapport au président de la République, juin 2001.

⁶⁷ Le premier ministre Shinzo Abe a annoncé l'augmentation en octobre 2013, soit six mois avant l'entrée en vigueur de la réforme.

⁶⁸ Cette entrée en vigueur était prévue en 2015 et a été repoussée deux fois.

⁶⁹ D'après le porte-parole du ministère des finances allemand au début des années 2000, les taux réduits ne suivent « aucune logique, mais sont plutôt le résultat de la pression des intérêts privés » (Die Welt, [Warum Eysel teurer sind als Maulesel](#), 13 novembre 2007).

Encadré 7 : Les incongruités de certains taux réduits de TVA

L'existence de taux réduits nombreux sur des catégories de biens ou de services parfois très précises et proches, conduit parfois à des difficultés, voire des absurdités, dans l'application des systèmes de TVA qui suscitent moqueries ou commentaires amusés de la part des consommateurs ou des experts.

Les rapporteurs ont pu recenser quelques-unes de ces applications incongrues. En **Allemagne**, l'âne (*Esel*) est soumis au taux normal, pas le bardot (*Maulesel*), et le lait n'est pas taxé de la même manière selon qu'il provient de plantes (*Pflanzmilch*) ou d'animaux (*Kuhmilch*). En **Suède**, comme dans d'autres États qui appliquent un taux réduit sur la nourriture (pour les êtres humains), les produits d'alimentation des animaux de compagnie relèvent du taux normal lorsqu'ils sont vendus dans des animaleries, y compris lorsqu'il s'agit de produits propres à la consommation humaine, mêmes produits taxés moins chers dans les supermarchés, au taux réduit de 6%.

Au **Royaume-Uni**, les différences de traitement entre produits similaires ont pu prendre une tournure comique. La taxation de *chips* a fait l'objet d'un contentieux puisque, alors que l'alimentation répond normalement au taux zéro, les produits à partir de pommes de terre font partie des rares exceptions et sont soumis au taux normal : tandis qu'une *High Court* avait considéré, avec les plaignants, que le produit d'une marque de *chips*, contenant 42 % de pommes de terre, soit moins de la moitié de la composition, ne pouvait alors qu'être soumis au taux zéro, la *Court of Appeal* a jugé en appel qu'il y avait « suffisamment » de pommes de terre pour considérer de manière raisonnable qu'il devait relever du taux normal⁷⁰.

Le cas célèbre du « *Jaffa cake* », où la taxation conduisait à un prix différent selon que le produit était considéré comme un gâteau (*cake*) ou un biscuit (ce dernier étant taxé au taux normal), est allé devant la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), s'agissant du remboursement que demandait la marque produisant le produit à l'administration fiscale britannique⁷¹.

Des curiosités similaires existent dans la législation française. Ainsi, la vente de taureaux de combat accompagnée de la fourniture de spectacle taurin (toreros et membre de la troupe, chevaux, transport, etc.) constitue une prestation unique relevant du taux normal de TVA. En revanche, en application du 3° de l'article 278 bis du CGI, la vente à la boucherie de taureaux morts au combat est soumise au taux de 10 % dès lors qu'ils sont destinés à la consommation humaine.

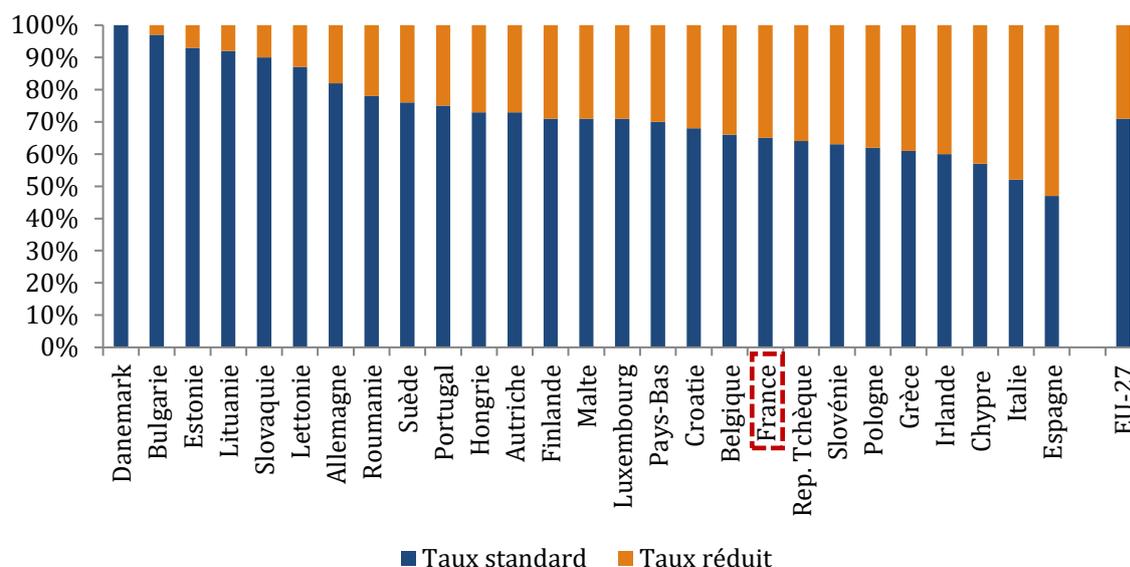
Source : Rapporteurs.

Au total, au sein de l'Union européenne, la France se caractérise par une assiette taxée au taux normal relativement réduite (65 % de l'assiette totale, contre 82 % en Allemagne, 76 % en Suède et 71 % en moyenne dans l'Union européenne). La France se situe ainsi au 19^{ème} rang de l'UE en 2019 (cf. graphique 7).

⁷⁰ Court of Appeal, *HMRC v Procter & Gamble UK*, EWCA Civ 407, 2009.

⁷¹ CJUE, C-309/06 (*Marks & Spencer*), 2008.

Graphique 7 : Part de la base taxable soumise au taux standard ou à un taux réduit (2019)



Source : DIW Econ à partir des données obtenues de la DG BUDG (Commission européenne).

1.2.2.2. Les structures fiscales se distinguent également par les exonérations de TVA, qui peuvent différer d'un pays à l'autre et être à l'origine de distorsions économiques

Le nombre et l'ampleur des exonérations diffèrent également entre États. Les exonérations courantes relevées par l'OCDE recourent les domaines suivants : les services postaux ; le transport de personnes malades ou blessées ; les soins médicaux et hospitaliers ; le sang, les tissus et organes humains ; les soins dentaires ; les œuvres de bienfaisance ; l'enseignement ; les activités non commerciales des organismes agissant sans but lucratif ; les services sportifs ; les services culturels ; l'assurance et la réassurance ; la location d'immeubles ; les services financiers ; les paris, jeux et loteries ; la vente de terrains et de bâtiments ; certaines collectes de fonds. Elles ne concernent pas tous les pays : les services postaux peuvent être taxés (en Australie ou au Japon par exemple), comme les services d'assurance (au Mexique ou en Turquie).

Au niveau européen, les exonérations sont définies dans la directive TVA (cf. rapport particulier n° 1), qu'elles soient avec perte du droit à déduction, comme les activités immobilières et financières, ou qu'elles soient avec maintien du droit à déduction, le cas classique étant celui des exportations de biens ou services.

Ces exonérations peuvent provoquer des distorsions économiques. Elles augmentent la complexité du système de TVA et rendent plus difficile le recouvrement par l'administration fiscale (cf. *infra*). Elles provoquent des effets indésirables dans certains secteurs : l'exonération des secteurs de l'éducation et de la santé peut freiner les investissements pour les écoles et les hôpitaux. En Suède, les exonérations sur l'immobilier sont considérées comme un facteur aggravant de la crise du logement qui traverse le pays⁷².

De ce fait, de nombreux projets d'élargissement de la base sont régulièrement lancés (cf. *infra*). Il est par exemple proposé d'inclure les dépenses des administrations locales dans la base taxable de la TVA, comme en Nouvelle-Zélande, pour éviter les effets pervers d'augmentation des taxes locales auxquels peut conduire l'exonération de TVA pour ces activités⁷³.

⁷² Svenskt Näringsliv, "Reformera den svenska momsbasen", 2019.

⁷³ European Policy Information Center, *How the local government VAT exemption promotes tax increases in the EU*, 2016.

Concernant plus spécifiquement les services financiers, des réflexions sont en cours au niveau européen pour les assujettir à la TVA, leur permettant ainsi de pouvoir la déduire de leurs intrants, dans un contexte de compétitivité post-Brexit. En effet, certains services financiers sont exonérés en vertu de l'article 135 de la directive TVA et ce, depuis 1977 (cf. rapport particulier n°1). Une première proposition de réforme de ce statut avait été formulée par la Commission européenne en 2008 mais n'avait pas abouti. Dans le cadre du plan d'action en faveur d'une fiscalité équitable et simplifiée annoncé en juillet 2020, la mise à jour des règles en matière de TVA applicables aux services financiers fait partie des 25 propositions. La Commission européenne indique qu'elle présentera une proposition législative « *visant à modifier ces dispositions obsolètes (...). La proposition devrait garantir des conditions de concurrence égales au sein de l'Union et tenir compte de la compétitivité internationale des entreprises de l'Union.* ». Si une consultation publique a été lancée à ce sujet, aucune proposition législative n'a été formulée à ce stade.

En parallèle, des réflexions ont également cours au Royaume-Uni sur la réforme des exonérations des services financiers post-Brexit afin d'assurer une plus grande compétitivité à ce secteur qui fournit la première source d'exportation de services du pays⁷⁴. Dans le cadre du budget 2020, le Trésor britannique (*HM Treasury*) a annoncé une révision du régime des fonds britanniques (y compris la TVA) ainsi qu'une réflexion plus large sur l'avenir de la TVA⁷⁵.

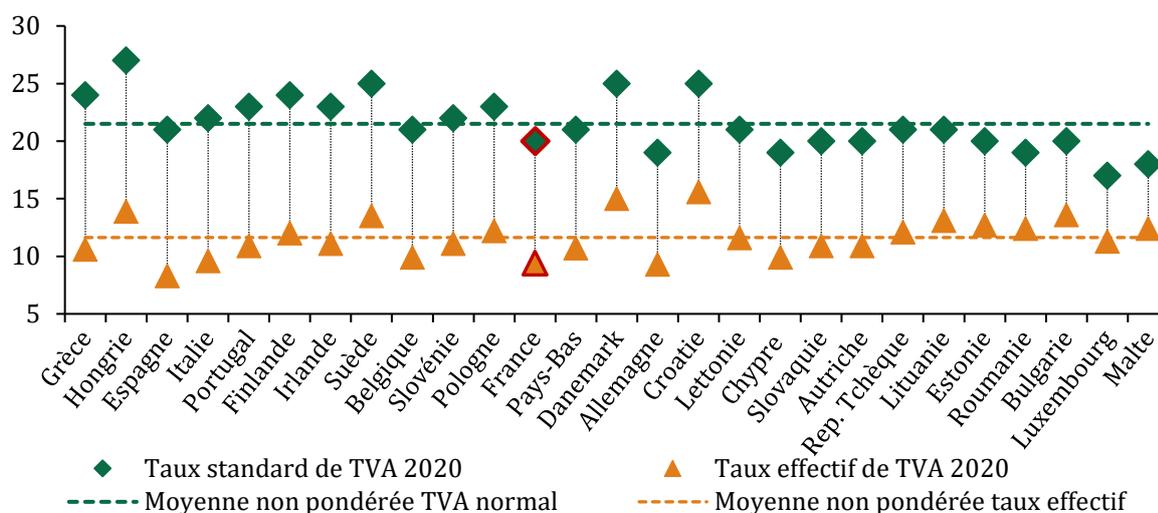
1.2.3. Pour comparer les architectures fiscales, il est possible de recourir à une approximation théorique fondée sur l'application différenciée des taux réduits et exonérations, pondérée par la consommation

S'il est dès lors difficile de comparer en théorie les différentes architectures de TVA des États, il est toutefois possible d'estimer le taux qui, après l'application différenciée d'exonération et de taux réduits, pèse réellement sur la consommation. La Commission européenne calcule pour cela un « taux effectif » de TVA, qui équivaut au rapport entre le montant théorique de TVA collecté (*VTTL*) et l'ensemble de la base taxable. Ce « taux effectif » peut différer significativement du taux standard de TVA, la différence pouvant aller jusqu'à plus de 10 points de pourcentage en Hongrie, en Espagne, en Italie ou en Finlande (cf. graphique 8).

⁷⁴ *Office for National Statistics – International Trade in Services Survey.*

⁷⁵ Cette annonce figure dans la section 1.6 du budget intitulée « [A competitive tax environment](#) ».

Graphique 8 : Écart entre taux standard de TVA et taux effectif dans l'UE (2020⁷⁶, par ordre croissant d'écart entre taux standard et taux effectif, en %)



Source : Rapporteurs à partir des données Commission européenne.

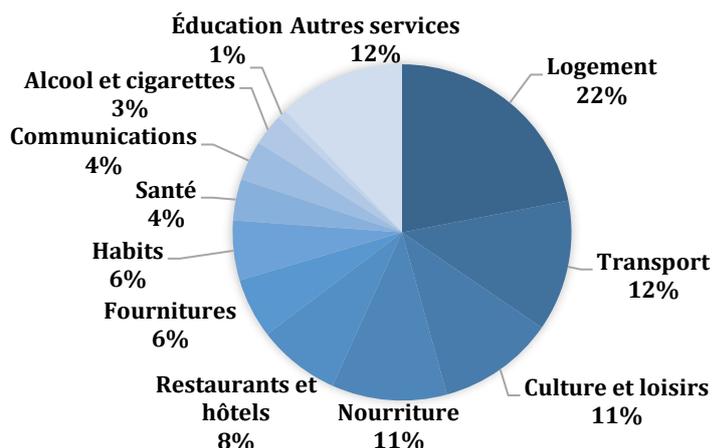
L'écart entre le taux normal et le taux effectif illustre le poids des taux réduits et des exonérations qui réduisent l'assiette de la TVA. Bien qu'il soit un outil utile pour comparer les structures fiscales, le taux effectif de TVA mêle plusieurs types de dépenses finales (des ménages, mais aussi des entreprises et de l'administration) et constitue donc une approche estimative.

Pour s'attacher à comparer les structures fiscales sur une échelle plus réduite, les rapporteurs se sont reposés sur le calcul d'un « taux moyen théorique » de TVA appliqué à une consommation moyenne. Les données Eurostat de « dépenses de consommation des ménages par fonction de consommation », dites COICOP⁷⁷, permettent de différencier les postes de consommation dans l'Union européenne. À partir de ces données, on peut établir le « panier moyen » de consommation d'un ménage européen (cf. graphique 9) pour l'année 2019 : pour 100 € dépensés, un ménage consacre en moyenne 22 € pour le logement, 12 € pour les transports et 11 € pour la culture et les loisirs.

⁷⁶ Les dernières données disponibles de taux effectifs calculés par la Commission européenne datent de 2020 (source : VAT gap in the EU, 2022).

⁷⁷ La classification des fonctions de consommation des ménages (Classification of Individual Consumption by Purpose - COICOP) est une nomenclature internationale permettant de décomposer la consommation des ménages par unité de besoin. Elle est une des nomenclatures « fonctionnelles » du système de comptabilité nationale (SCN). Elle est utilisée tant pour la diffusion des indices de prix à la consommation (IPC) que pour l'enquête « Budget des familles » et pour les comptes nationaux.

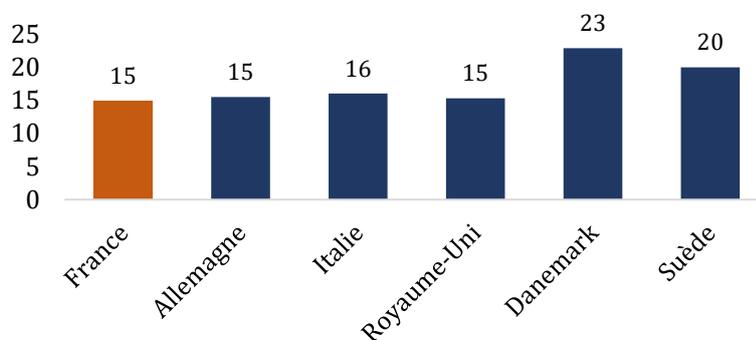
Graphique 9 : Décomposition de la consommation moyenne d'un ménage européen (2019)



Source : Rapporteurs à partir de données Eurostat (COICOP).

Les données COICOP disposent d'une granularité suffisante pour distinguer, par exemple, les dépenses de boissons et celles d'aliments solides (regroupées au sein du poste de consommation « nourriture »), ou les équipements audiovisuels, les biens de loisirs, les journaux et livres ou les dépenses de vacances en voyages organisés (au sein du poste « culture et loisirs »). **En appliquant à ces sous-catégories de consommation les choix de taux réduits ou d'exonérations suivis par les États européens, il est donc possible d'estimer à grands traits une TVA théorique pesant sur la consommation moyenne d'un ménage. Le graphique suivant recense ces taux pour les principaux pays étudiés par les rapporteurs.**

Graphique 10 : « Taux moyens théoriques »⁷⁸ de TVA dans plusieurs États européens (2019) (en %)



Source : Rapporteurs.

La comparaison entre ce « taux moyen théorique » calculé par les rapporteurs et le taux effectif de TVA calculé par la Commission européenne (cf. graphique 8) démontre une certaine cohérence. Parmi les pays « focus », le Danemark dispose là encore du taux le plus élevé (15,1 %), suivi par la Suède. En revanche, le taux effectif de l'Italie est plus faible que le taux allemand, ce qui n'est pas le cas pour le « taux moyen théorique ».

⁷⁸ Tels que calculés par les rapporteurs.

La méthode d'estimation permettant de calculer le « taux moyen théorique » souffre toutefois de plusieurs biais. Les données COICOP ne permettent pas d'obtenir de manière assez fine les différentes catégories de consommation auxquelles s'appliquent les taux réduits de TVA⁷⁹, obligeant ainsi, pour certains États, à appliquer théoriquement un seul taux à plusieurs dépenses relativement semblables mais aux taux en réalité différents. Prendre la consommation des ménages, qui n'est pas la seule assiette de la TVA (bien que la principale) relève également du postulat. De plus, le choix de la consommation moyenne européenne est contestable : il a tendance à gommer des disparités entre États dans les allocations des dépenses, parfois significativement différentes.

S'il apparaît donc que ce « taux moyen théorique » de TVA est nécessairement une approximation, il n'en reste pas moins qu'il permet de comparer les systèmes fiscaux de TVA tels qu'appliqués théoriquement à la consommation des ménages. De manière prédictible, le Danemark dispose du « taux moyen théorique » le plus élevé, à deux points de moins que le taux nominal de 25 %, ce qui s'explique principalement par l'absence de taux réduits. De manière plus étonnante, on constate que ce taux en France (14,9 %) est le moins élevé des pays étudiés, en-dessous par exemple de l'Allemagne (15,4 %) dont le taux normal est pourtant plus faible : il illustre ainsi l'impact du nombre de dérogations et d'exonérations plus élevé en France qu'en Allemagne.

1.3. Les outils disponibles permettant de comparer l'efficacité relative des systèmes de TVA souffrent de biais méthodologiques

1.3.1. Trois outils internationaux de comparaison de systèmes TVA existent mais présentent tous des limites

Pour mesurer la performance du recouvrement de la TVA, les organisations internationales ont établi trois « outils » principaux : le ratio de recettes TVA (RRT) développé par l'OCDE ; l'écart de TVA (*VAT gap*), par la Commission européenne ; et le programme d'analyse de l'écart (RA-GAP) appliqué à la TVA, développé par le FMI.

1.3.1.1. OCDE : le ratio de recettes de TVA (RRT)

Compris entre 0 et 1, cet indicateur compare les recettes effectives d'un pays aux recettes potentielles dans le cas où le système de TVA serait « complet », c'est-à-dire où tous les biens et services seraient taxés au taux normal et où le recouvrement serait de 100 %.

Ainsi, les estimations de RRT sont calculées de la façon suivante⁸⁰ :

$$RRT = \frac{RT}{(DCF - RT) * t}$$

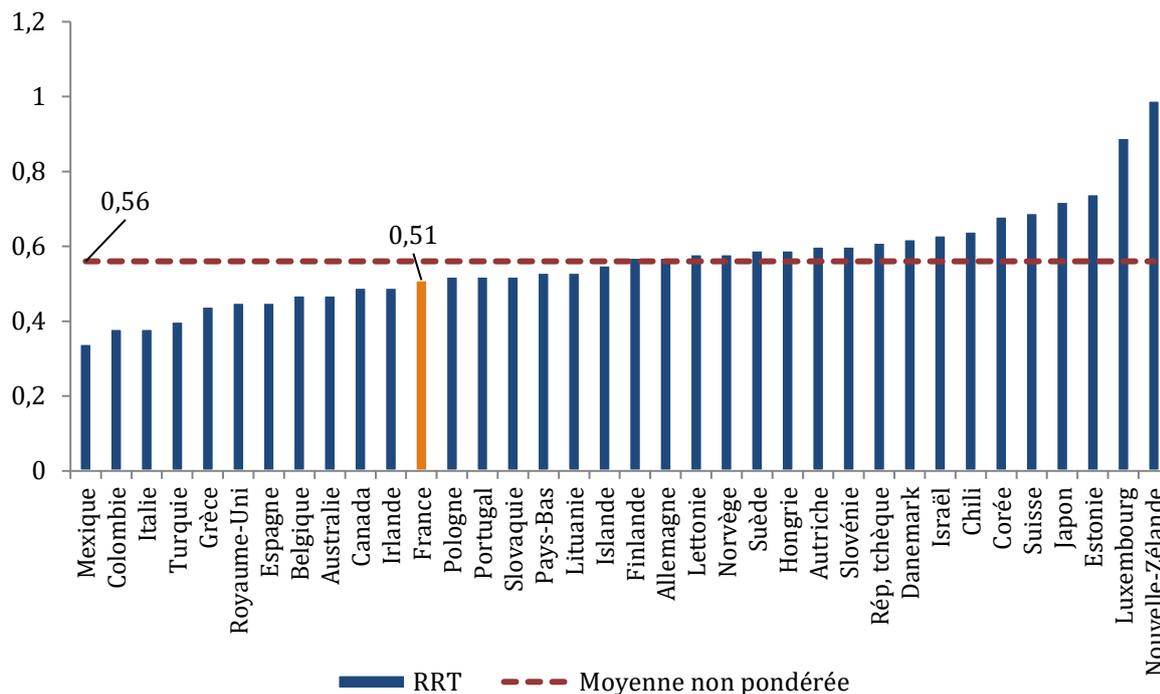
où : RT = recettes de TVA réelles ; DCF = dépenses de consommation finale ; t = taux de TVA normal.

Ce chiffre donne alors une estimation globale des recettes de TVA non-perçues par un État, découlant de choix de politique fiscale (taux réduits, exonérations...) mais également d'erreurs, d'évasion, d'évitement, de fraude et d'infractions de nature fiscale.

⁷⁹ Elles ne permettent pas de savoir par exemple combien d'argent consacre un ménage « moyen » à l'achat de fleurs coupées ou à l'entrée dans un zoo, qui font l'objet de taux réduits en Allemagne.

⁸⁰ OCDE, *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, 2021.

Graphique 11 : Ratio de recettes TVA (RRT) dans les pays membres de l'OCDE, 2018

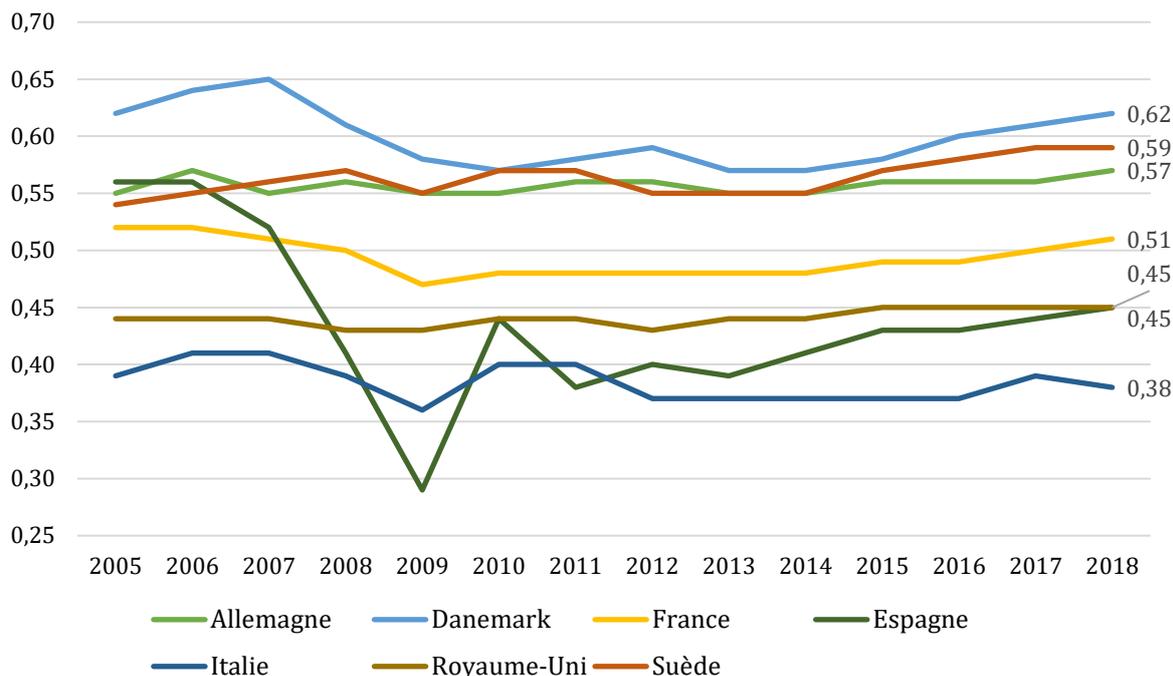


Source : OCDE.

À l'échelle des pays membres de l'OCDE, le RRT moyen non pondéré est estimé à 0,56 en 2018, ce qui signifie, d'après cette méthode, que 44 % des recettes théoriques potentielles de TVA ne sont pas collectées. Il existerait ainsi une marge significative d'amélioration d'efficacité des systèmes fiscaux, tant dans l'architecture des taux que dans le recouvrement des ressources.

Les estimations des RRT présentent des différences notables entre pays de l'OCDE. En 2018, les RRT s'échelonnaient de 0,34 au Mexique et 0,38 en Colombie et en Italie à 0,89 au Luxembourg et 0,99 en Nouvelle-Zélande. La France se situe au-dessous de la moyenne de l'OCDE, avec un RRT estimé à 0,51 en 2018.

Graphique 12 : Évolution du RRT des pays « focus », de l'Espagne et de la France depuis 2005



Source : OCDE, Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques, 2021.

S'agissant des cinq pays « focus »⁸¹ et de la France, le RRT est resté stable entre 2010 et 2018, voire depuis 2005 pour la France ou le Royaume-Uni, avec une légère hausse entre 2017 et 2018. Il est intéressant de noter que l'ordre de « classement » de ces six pays n'a pas changé depuis le début de la période étudiée, le Danemark restant en tête, l'Italie se maintenant au rang le plus faible et la France se situant entre les deux. Pour d'autres États européens relativement comparables à la France, cet indicateur n'est pas resté stable sur la même période. L'Espagne connaît une dégradation significative du ratio de 2006 à 2009, avant une stabilisation autour de 0,45 à partir de 2015.

L'OCDE souligne qu'il n'apparaît pas de corrélation directe entre le RRT et le niveau du taux normal de TVA puisque des pays ayant des taux normaux de TVA éloignés peuvent avoir un RRT similaire. À titre d'exemple, l'Australie et l'Irlande ont un RRT quasi-similaire (0,47 et 0,49 respectivement) alors qu'ils ont des taux normaux de TVA très différents (10 % et 23 % respectivement).

Il convient également de noter que le poids des facteurs influant sur le RRT peut varier considérablement entre les pays, comme dans le cas du Luxembourg (0,89) et de la Nouvelle-Zélande (0,99), qui se situent très au-dessus de la moyenne de l'OCDE (0,56) mais pour des raisons explicatives différentes (cf. encadré 8).

⁸¹ Pour mémoire : Allemagne, Danemark, Italie, Royaume-Uni et Suède.

Encadré 8 : Les particularités du RRT à travers les cas du Luxembourg, du Mexique et de la Nouvelle Zélande

Les RRT peuvent varier significativement d'un pays à un autre. Les cas « anormaux » de RRT ont dans certains cas des explications logiques liées aux caractéristiques propres des pays.

En **Nouvelle-Zélande**, le fort RRT (0,99 en 2017 et 2018) s'explique selon l'OCDE par une base taxable très large du fait d'exonérations au champ strictement limité. Les services publics ne sont ainsi pas exonérés de TVA (ou « TPS », taxe sur les produits et services) ; cette caractéristique n'apporte certes pas de ressources supplémentaires pour l'État qui compense la taxe par des transferts du budget général, mais augmente la part de la TVA/TPS dans les ressources fiscales du pays et, parce que la comptabilité nationale exclut la valeur ajoutée de l'État, accroît mathématiquement le RRT.

Au **Luxembourg**, le RRT est élevé, situé en 2018 à 0,89, ce qui le place en 2^{ème} position du classement. Cette particularité s'explique avant tout par la libéralisation des services financiers, pour lesquels le Luxembourg est un centre majeur : étant donné que ce secteur est exonéré sans droit à déduction, la TVA non-déductible qui les concerne apporte des ressources importantes à l'État tandis que la consommation finale des produits financiers a souvent lieu dans d'autres États européens ; le RRT s'en trouve augmenté d'autant. Il est également à noter que le RRT du pays dépassait 1 au début des années 2010 (1,25 en 2014), du fait des recettes supplémentaires de TVA apportées par les entreprises de commerce électronique qui s'y étaient installées ; après la modification de la législation européenne en 2015 (les ventes sont en effet dorénavant assujetties dans l'État de résidence du client final), le RRT a baissé.

Malgré un seul taux réduit (à zéro), des exonérations courantes et l'absence de seuil minimal d'enregistrement, le **Mexique** connaît le RRT le plus bas des pays de l'OCDE (0,34 en 2018) du fait d'une part d'un taux de TVA plus faible que la moyenne de l'OCDE (16 %), d'autre part surtout d'une fraude importante et du poids prépondérant de l'économie souterraine, l'emploi informel représentant 56 % de l'emploi total en 2021⁸².

Source : OCDE, 2020.

Si le ratio de recettes de TVA a l'avantage d'être un outil simple à comprendre et à comparer a priori, il n'en présente pas moins de nombreuses limites. Il traite de manière uniforme des États aux architectures fiscales très différentes et ne permet pas de distinguer entre les mécanismes qui concourent à sa hausse ou à sa baisse.

Ces facteurs sont complexes, parfois indépendants les uns des autres. Si l'application de taux de TVA réduits se traduit par une diminution de recettes et a une incidence négative sur le RRT, les exonérations, les seuils de franchise de TVA, les erreurs de déclaration, la fraude à la TVA ou encore l'évolution des modes de consommation peuvent également expliquer les variations du RRT⁸³. Ces facteurs peuvent également être liés : un taux normal élevé peut inciter davantage à la fraude qu'un taux inférieur, tandis que l'application de nombreux taux réduits peut provoquer des erreurs déclaratives entraînant des pertes de recettes.

Le grand nombre de facteurs pouvant influencer sur le RRT rendent difficile une comparaison « simple » de ces ratios : un RRT supérieur à un autre ne désigne pas ipso facto un « meilleur » système de TVA. En comparant plusieurs RRT entre eux, il est essentiel de prendre en considération les spécificités de chaque État.

⁸² OCDE, *Étude économique du Mexique*, février 2022.

⁸³ OCDE, *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, 2021.

De ce fait, le ratio de recettes de TVA doit être davantage interprété comme un « signal d’alerte » que comme un indicateur permettant de différencier plusieurs systèmes de TVA sur une seule année. Il semble alors préférable de s’intéresser à la dynamique du RRT dans le temps, pour rendre compte d’une évolution du système de TVA dans un pays en particulier, que pour faire des comparaisons entre pays. La baisse continue du RRT d’un pays ou d’une région peut constituer une alerte sur la pérennité d’un système de TVA qui, à architecture constante, collecterait de moins en moins de recettes au fil du temps (cf. graphique 12 *supra*, cas de l’Espagne).

Il est intéressant de noter que le ratio de recettes de TVA semble toutefois être un indicateur peu connu ou utilisé par les administrations et acteurs de la sphère fiscale des pays européens étudiés.

1.3.1.2. Commission européenne : l’écart de TVA

La Commission européenne calcule l’écart de TVA comme étant la différence entre le montant de la TVA collectée par l’État et le montant total de TVA dû selon la législation fiscale en vigueur (VTTL⁸⁴). Cet écart de TVA peut être exprimé en termes absolus ou relatifs, généralement en tant que ratio de la TVA ou du PIB.

L’écart de TVA calculé par la Commission européenne correspond au déficit de conformité fiscale⁸⁵ : à la différence du RRT, il ne comprend pas les choix de politique fiscale tels que les taux réduits, les exonérations ou les seuils de franchise de TVA.

L’écart de TVA des États membres de l’Union européenne a été estimé par la Commission européenne à 93 Md€ au total en 2020, soit l’équivalent de 9,1 % des recettes potentielles de TVA⁸⁶. Cet écart de TVA est en baisse notable par rapport à 2019 où il se situait à 139 Md€ en raison d’abord de la perte de recettes de TVA liée à la crise sanitaire et à la baisse de la consommation, et à la sortie du Royaume-Uni du périmètre de calcul de la Commission⁸⁷.

En 2020, la Roumanie a enregistré l’écart de TVA le plus élevé (35,7 % des recettes de TVA manquantes), suivie de Malte (24,1 %) et de l’Italie (20,8 %). À l’opposé, les écarts les plus faibles ont été observés en Finlande (1,3 %), en Estonie (1,8 %) et en Suède (2 %). En termes absolus, les écarts de TVA les plus élevés ont été enregistrés en Italie (26,2 Md€), en France (14 Md€) et en Allemagne (11,1 Md€). **En France l’écart de TVA est stable entre 2019 et 2020 en valeur absolue (14 Md€) et en légère baisse en pourcentage (8,6 % en 2019 et 8 % en 2020), au-dessus de la médiane européenne (6,9 % en 2020).**

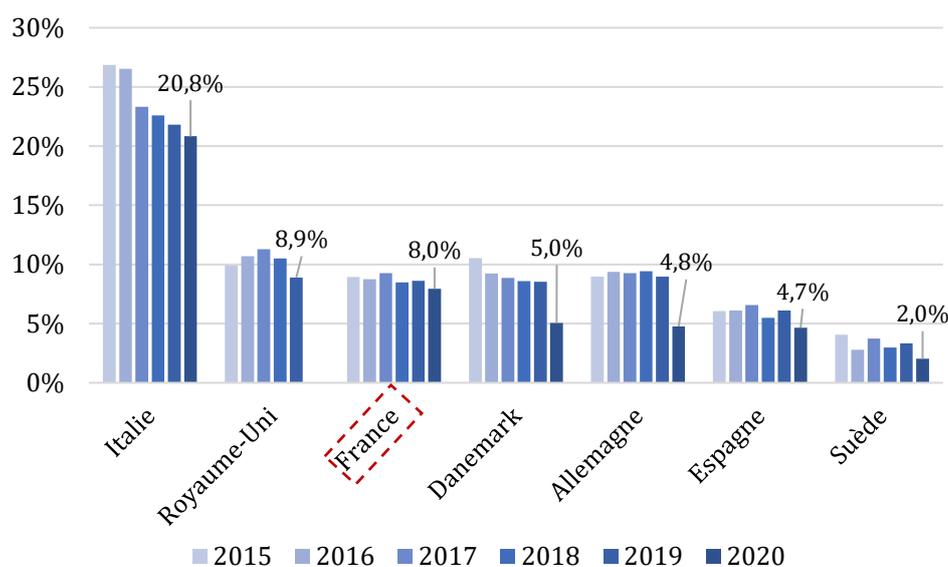
⁸⁴ Pour *VAT Total Tax Liability* : montant total dû de TVA.

⁸⁵ La conformité fiscale est comprise comme englobant les activités délibérées d’évasion, de fraude fiscale et de contournement de la TVA, ainsi que recettes de TVA non recouvrées dues à l’optimisation fiscale légale, aux erreurs administratives et déclaratives, faillites et insolvabilités.

⁸⁶ Commission européenne, DG Taxud, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., *VAT gap in the EU : report 2022*, Publications Office of the European Union.

⁸⁷ À périmètre constant UE-27, la Commission européenne estime que l’écart de TVA s’élevait à 124 Md€ en 2019.

Graphique 13 : Évolution de l'écart de TVA (VAT gap) des pays « focus », de l'Espagne et de la France entre 2015 et 2020⁸⁸



Source : Rapporteurs d'après les données de la Commission européenne.

Les écarts de TVA, entre 2015 et 2020, des principaux pays étudiés témoignent d'une tendance générale à la baisse, à l'exception de l'Espagne. Tandis que l'écart de TVA en Allemagne a relativement peu varié sur cette période, en dehors de l'année 2020 marquée par la crise sanitaire, l'Italie enregistre une diminution constante de cet écart. Dans d'autres pays tels que le Danemark, le Royaume-Uni et la Suède, on observe une baisse générale entre 2015 et 2019 malgré de ponctuelles remontées de l'écart de TVA, notamment en 2017. L'année 2020 marque une baisse générale, plus ou moins marquée, de l'écart TVA dans les pays étudiés.

Deux méthodes existent pour apprécier l'écart TVA :

- ♦ **l'approche dite *top-down*** qui estime l'écart entre les recettes potentielles de TVA et les recettes effectivement collectées à partir de la valeur de référence théorique d'un total de TVA à payer (VTTL) ;
- ♦ **l'approche dite *bottom-up*** qui estime l'écart de TVA en extrapolant des données individuelles par catégorie de contribuables.

L'écart de TVA tel que calculé par la Commission européenne ne rend pas parfaitement compte de l'efficacité du recouvrement de cet impôt dans les États membres. Comme pour le RRT, cet indicateur mêle des facteurs de différentes natures qu'il est difficile à différencier. Il repose également sur la qualité des données utilisées, très hétérogène entre pays.

Surtout, les chiffrages sont revus parfois plusieurs années après la parution des rapports, ce qui limite significativement l'utilisation de l'indicateur, y compris en dynamique pour un seul État membre. Pour l'année 2015, ce n'est ainsi que dans le rapport 2021, soit six ans après, que les résultats de l'écart TVA ont été stabilisés pour la plupart des États européens, à l'exception de l'Italie (l'écart étant revu à la baisse) et de la Suède (à la hausse) (cf. tableau 3). Cette révision est due à l'approche « *top-down* » utilisée par la Commission, qui repose sur les données de comptabilité nationale des différents pays, mais également sur les paramètres explicatifs du VTTL ; parmi d'autres facteurs, les actualisations des rendements de TVA dans un État membre ou les modifications des taux effectifs peuvent modifier plusieurs années après les chiffres indiqués.

⁸⁸ Les données pour le Royaume-Uni s'arrêtent en 2019 du fait de la sortie du pays du périmètre d'étude de la Commission européenne après le Brexit.

Tableau 3 : Différences d'estimation de l'écart TVA entre les rapports 2021 et 2020 (pour les années 2015-2018)

	2015	2016	2017	2018
Allemagne	0,0%	0,4%	0,5%	0,8%
Danemark	0,0%	0,0%	0,1%	0,7%
France	0,0%	0,4%	1,8%	0,8%
Espagne	0,0%	0,0%	0,4%	0,3%
Italie	-1,3%	-0,8%	-1,4%	-1,6%
Royaume-Uni	0,0%	0,1%	-0,6%	-1,7%
Suède	1,2%	1,3%	1,8%	2,6%

Note de lecture : en vert, les estimations révisées à la baisse, indiquant un écart de TVA inférieur à celui estimé en 2020 ; en rouge, les estimations révisées à la hausse, indiquant un écart de TVA supérieur à celui estimé en 2020.

Source : Rapporteurs d'après les données de la Commission européenne⁸⁹.

La Commission souligne toutefois que, même si les estimations de l'écart de TVA présentées au fil du temps dans ses différents rapports ont été mises à jour de manière récursive⁹⁰ lorsque de nouvelles informations étaient disponibles, **les révisions ont un impact mineur sur la dynamique de l'écart pour les périodes où des informations complètes sont disponibles**⁹¹.

1.3.1.3. Fonds monétaire international (FMI) : le RA-GAP appliqué à la TVA

Parmi les différents outils développés par le FMI pour apprécier l'efficacité et l'efficience des systèmes fiscaux des États⁹², une méthode appelée « RA-GAP⁹³ » a été **introduite**, qui s'applique à la TVA ainsi qu'à l'imposition sur les sociétés. Cet indicateur est promu par l'institution internationale pour harmoniser les méthodes de calcul de l'écart de TVA entre les pays membres ; il revient ainsi aux administrations nationales de s'en saisir et de l'utiliser⁹⁴.

Tel que défini par cette méthode, l'écart de TVA peut être décomposé en deux composantes principales :

- ◆ l'impact de l'incivisme/de la non-conformité (« écart-incivisme » ou *compliance gap*), et
- ◆ l'impact des choix de politique fiscale (« écart-politique » ou *policy gap*).

⁸⁹ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, 2020 ; Commission européenne, *VAT GAP in the EU*, 2021.

⁹⁰ La récursivité est une propriété que possède une règle ou un élément constituant de pouvoir se répéter de manière théoriquement indéfinie.

⁹¹ Commission européenne, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, 2020.

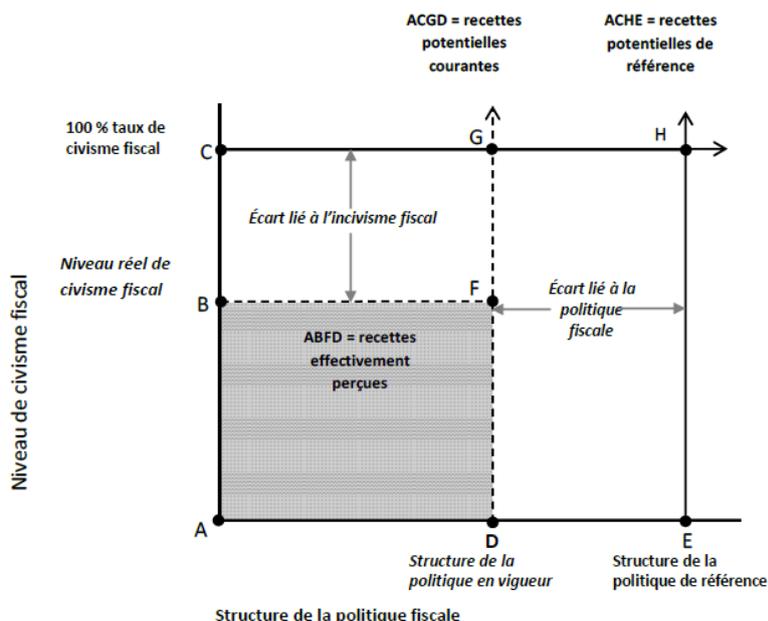
⁹² FMI/OCDE, *Progress Report on Tax Certainty*, 2019.

⁹³ *Revenue Administration Gap Analysis Program*, pour « Initiative Administration des recettes - Programme d'analyse de l'écart ».

⁹⁴ Le département des affaires fiscales du FMI organise ainsi des [cours](#) à destination des représentants des administrations nationales, et en fait la promotion par [vidéo](#). Des pays comme le Portugal ou la Finlande utilisent cette méthode de calcul.

La particularité de la méthodologie RA-GAP par rapport au RRT de l'OCDE ou à l'écart de TVA calculé par la Commission européenne est qu'elle permet d'estimer la taille de ces deux écarts et de les distinguer (cf. figure 1). La définition de la « structure politique fiscale de référence »⁹⁵ s'appuie sur l'application du taux normal de TVA à la consommation finale telle qu'indiquée en comptabilité nationale ; l'« écart-incivisme » résulte de la comparaison entre les recettes potentielles et les recettes réelles, résultant de l'architecture législative en vigueur. Dans un dernier temps, l'« écart-politique » est déterminé en comparant l'estimation des recettes potentielles selon une structure de référence et selon l'architecture législative en vigueur.

Figure 1 : Illustration des composantes de l'écart fiscal, méthode RA-GAP du FMI



Source : FMI⁹⁶.

Cette méthodologie présente plusieurs avantages. Elle permet tout d'abord de différencier au sein de l'« écart-incivisme » ce qui ressort de l'« écart-recouvrement » (la différence entre le montant exigible de TVA tel que déclaré par les contribuables et le montant réellement recouvré) et l'« écart d'évaluation » (la différence entre le montant total exigible de TVA et le montant total des recettes potentielles incluant celles qui auraient dû être déclarées). En conséquence, un État est théoriquement en mesure de déterminer à l'aide du RA-GAP s'il doit plutôt renforcer les moyens de recouvrement classiques ou les moyens mis dans le contrôle et l'évaluation. Le RA-GAP permet également de distinguer, au sein de l'« écart-politique », ce qui résulte de choix pragmatiques de structure fiscale du fait d'obligations internationales, telles que le cadre européen, et de mesures pragmatiques⁹⁷ (« écart d'efficacité »), et ce qui dépend de choix pour atteindre des objectifs politiques spécifiques⁹⁸ (« écart de dépenses »).

⁹⁵ Cf. [méthodologie complète](#) du calcul du RA-GAP sur le site du FMI.

⁹⁶ Eric Hutton, *Administration des recettes. Programme d'analyse de l'écart : modèle et méthodologie d'estimation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*, Fonds monétaire international, mars 2017.

⁹⁷ Telles que les exonérations pour les services financiers basées sur les marges, justifiées en raison de la complexité de leur calcul.

⁹⁸ Tels que des baisses de taux de TVA sur l'énergie, dont l'efficacité économique n'est pas prouvée (cf. partie 3).

Enfin, cette méthodologie est considérée par le FMI comme précise quant à l'estimation de l'ampleur de l'écart fiscal. Elle permet de le ventiler par secteur économique et par fonction administrative et, reposant sur une comptabilité d'exercice, rapproche les mesures économiques prises par une administration des effets sur l'impôt recouvré. Elle est ainsi censée fournir des pistes fiables pour un État qui souhaiterait améliorer le recouvrement de la TVA.

Le RA-GAP connaît toutefois des limites réelles. Comme pour l'écart de TVA, il dépend des statistiques nationales et de leur fiabilité. Il ne permet pas d'estimer précisément la marge d'erreur dans les calculs. Enfin, il indique davantage une tendance pour un État qu'une position relative sur une échelle d'efficacité.

1.3.1.4. L'utilisation des indicateurs doit se centrer davantage sur les tendances que sur les niveaux à un instant donné

S'il apparaît que les trois principales méthodes de calcul de l'écart de TVA, développées par des institutions différentes, présentent des avantages et inconvénients propres, **il est surtout notable que l'utilisation des indicateurs doit se centrer davantage sur les tendances** que sur des niveaux à un instant donné ou sur les valeurs nominales de ces écarts.

En comparant l'écart de TVA et le RRT estimés pour les pays « focus », l'Espagne et la France entre 2015 et 2018, on observe que le « classement » entre ces pays n'est pas le même pour ces deux indicateurs. En effet, tandis que le RRT place le Danemark en tête, puisqu'il prend en compte l'architecture du système de TVA, la Suède possède le plus petit écart de TVA. De son côté, l'Espagne, qui présente le deuxième écart de TVA le plus réduit, se place en cinquième position quant au niveau du RRT en 2018.

La comparaison de ces deux indicateurs permet également de rendre compte d'une plus grande stabilité du RRT. Alors que ce dernier est resté constant entre 2015 et 2018 pour le Royaume-Uni, l'écart de TVA a évolué chaque année (*cf.* graphique 13). Pour certains pays (France, Danemark, Italie), une corrélation positive existe entre réduction de l'écart TVA et hausse du RRT, sans que cela implique un lien de causalité.

Au regard des avantages et inconvénients relatifs de chaque indicateur, et pour comparer différents États membres de l'UE, le présent rapport privilégie les derniers écarts de TVA publiés par la Commission européenne (année 2020)⁹⁹.

⁹⁹ Commission européenne, *VAT GAP in the EU*, 2022.

1.3.2. Au niveau national, certains États ont développé leurs propres indicateurs et méthodologies en particulier pour mesurer l'écart de TVA

Pour compenser une méthodologie qu'ils contestent parfois, certains États ont développé leurs propres indicateurs ou leurs propres calculs de l'écart de TVA. L'administration britannique mesure chaque année le niveau de la fraude fiscale (*tax gap*), en identifiant la part qui revient à la TVA. Pour l'année fiscale 2020-2021¹⁰⁰, la fraude à la TVA est évaluée à 9 Md£ (environ 10,3 Md€), soit environ 7 % du rendement théorique de la TVA¹⁰¹. *His Majesty's Revenue & Customs* (HMRC), en charge de cette estimation, indique, d'une part les actualisations du chiffre, souvent à la hausse¹⁰², d'autre part le degré de certitude qui caractérise le chiffrage¹⁰³. L'Italie réalise également ce calcul depuis 2009 ; le rapport de 2021 indique ainsi que la fraude à la TVA est estimée, pour 2019, à 27 Md€, soit 24,2 % du rendement budgétaire de l'impôt¹⁰⁴.

En Suède, l'agence des impôts (*Skatteverket*) est en charge de ce calcul, élaboré depuis le début des années 2000. L'écart d'impôt est appelé « erreur d'impôt » (*skattefel*), désignant la « différence entre l'impôt résultant d'une application correcte des activités et transactions et l'impôt tel que recouvré après les contrôles du *Skatteverket* »¹⁰⁵. Dans un pays où la confiance envers l'administration fiscale est forte (*cf. infra*), l'écart TVA apparaît très faible, et en baisse sur plusieurs années (3,8 % en 2017, 2,0 % en 2019¹⁰⁶).

Ces différents chiffres ne correspondent pas nécessairement aux analyses effectuées par la Commission européenne. Pour le Royaume-Uni et l'Italie, le chiffrage national effectué pour l'année 2019 est inférieur de plus de 10 points à l'estimation européenne la même année (*cf. tableau 4*).

Tableau 4 : Différence entre l'écart TVA estimé par la Commission européenne et par certains États membres (2019)

Pays	Estimation pays (en monnaie nationale)	Estimation Commission (en monnaie nationale)	Différence pays/Commission
Italie	27 Md€	30,1 Md€	-10,3 %
Royaume-Uni	12,5 Md£	15,1 Md£	-17,3 %
Suède	12,4 Md SEK	6,4 Md SEK	+93 %

Source : Rapporteurs à partir de données nationales.

¹⁰⁰ Au Royaume-Uni, l'année fiscale s'étend du 6 avril d'une année N au 5 avril de l'année N+1, ce qui complique la comparaison des écarts de TVA avec les pays utilisant une année fiscale traditionnelle (1^{er} janvier au 31 décembre de l'année N).

¹⁰¹ Site internet de HM Revenue & Customs, [Tax gaps: VAT](#), 23 juin 2022.

¹⁰² Pour 2020-2021, la première estimation de mars 2022 a été actualisée en juin 2022 : l'écart TVA est passé de 6,7 % à 7 % du rendement théorique de la TVA.

¹⁰³ Pour 2020-2021, cette incertitude est considérée comme « basse » (*low*).

¹⁰⁴ De 111,5 Md€ en 2019.

¹⁰⁵ « *Skattefelet definieras som skillnaden mellan den skatt som skulle ha blivit fastställd om alla redovisade sina verksamheter och transaktioner korrekt och den skatt som fastställs efter Skatteverkets kontroller* », [Communiqué de presse du Skatteverket](#), 19 février 2021.

¹⁰⁶ Skatteverket, [Skattefelsrapport 2021](#), février 2022.

Relativement à ces différents États, l'Allemagne et le Danemark se distinguent par une absence d'estimation de la fraude nationale à la TVA et de sa communication à la représentation nationale de la part de l'administration¹⁰⁷. En France, la fraude à la TVA a fait l'objet d'estimations ponctuelles par le Conseil des prélèvements obligatoires (2015)¹⁰⁸, la Cour des comptes (2019)¹⁰⁹ ou encore l'Insee (2022)¹¹⁰, sans que des études systématiques spécifiques à la TVA soient publiées par l'administration. Cet état de fait ne saurait être lié à l'éventualité d'une fraude plus réduite dans ces pays ou à une efficacité plus marquée du système de TVA, mais résulte bien de choix nationaux : un État comme la Suède, où la fraude est peu élevée et l'administration fiscale jugée efficace, a développé de telles méthodes d'estimation.

¹⁰⁷ Des études ponctuelles peuvent exister mais ne revêtent pas de caractère obligatoire ou régulier.

¹⁰⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, *La taxe sur la valeur ajoutée*, décembre 2015.

¹⁰⁹ Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, décembre 2019.

¹¹⁰ Insee, *Estimation des montants manquants de versements de TVA : exploitation des données du contrôle fiscal*, 25 juillet 2022.

2. L'enjeu actuel pour les États est de sécuriser les ressources de TVA en luttant efficacement contre la fraude et en simplifiant les relations avec les entreprises

Parce qu'elle est au cœur des finances publiques, la TVA est aussi au centre du fonctionnement de l'État, qui cherche à sécuriser son rendement. À cette fin, différents facteurs sont à prendre en compte, notamment l'organisation du recouvrement et les relations avec les entreprises, qui sont les assujettis (1), mais aussi le volontarisme dans la lutte contre la fraude (2). En revanche, la recherche de simplicité du système n'est pas, en soi, la garantie d'un rendement optimal (3).

2.1. L'efficacité du recouvrement dépend de facteurs de moyens et de relations avec les entreprises que les États appréhendent différemment

2.1.1. La gouvernance et la gestion de la TVA font intervenir à des degrés divers le Parlement, le ministère des finances et, souvent, une agence chargée du recouvrement

L'organisation administrative autour de la TVA diffère d'un pays à l'autre, bien que le Parlement, le ministère des finances et dans la plupart des cas une agence chargée du recouvrement y jouent un rôle central. La détermination de l'impôt relève en général du domaine de la loi et est de la compétence des parlements nationaux, selon des modalités qui diffèrent en fonction des équilibres institutionnels propres à chaque pays. Au sein de l'Union européenne, la TVA est ainsi introduite par des lois nationales appliquant les directives européennes.

2.1.1.1. Les différents États européens disposent en général d'une agence indépendante chargée du recouvrement de l'impôt, notamment la TVA

Des organisations différentes existent au sein des pays européens. Au Royaume-Uni, la « gouvernance » de la TVA comme des autres impôts est partagée entre *His Majesty's Treasury (HM Treasury)*, équivalent du Trésor et de la direction de la législation fiscale, chargé des aspects macroéconomiques et stratégiques, et le HMRC, équivalent de la direction générale des Finances publiques (DGFIP) et de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), chargé du recouvrement de l'impôt et des contrôles.

D'autres pays ont opté pour un modèle organisé autour d'une agence chargée de la gestion de l'impôt, et d'un ministère aux compétences limitées à la conception et à l'interprétation de la loi fiscale, voire éventuellement à l'information du Parlement. C'est le cas des pays nordiques comme la Suède où 90 % de l'action publique est engagée par des agences et opérateurs ; s'agissant de la fiscalité, il existe une agence des impôts (*Skatteverket*), placée sous l'autorité du gouvernement mais dotée d'une large autonomie¹¹¹. De même, au Danemark, l'un des rares pays du monde à disposer d'un ministère des impôts de plein exercice (*Skatteministeriet*), une agence fiscale (*Skattestyrelsen*) est chargée du recouvrement de l'impôt, qui était jusqu'en 2005 une compétence des exécutifs locaux, et de la rédaction des rapports informant les citoyens. En Grèce, une autorité indépendante des recettes publiques (AADE¹¹²) est compétente pour la détermination, l'attestation et le recouvrement des recettes fiscales, douanières et autres recettes publiques, y compris la TVA. L'Espagne suit le même modèle¹¹³.

Cette organisation suit la logique de la structure administrative du pays. En Allemagne, si le *Bundesministerium für Finanzen* (BMF) s'occupe de la conception de la loi fiscale et des circulaires, le *Bundeszentralamt für Steuern* (BZSt.) est chargé, depuis sa création en 2006 par une scission du ministère, de la lutte contre la fraude en matière de TVA. Le recouvrement est du ressort quant à lui principalement de l'administration des *Länder* (les *Finanzämter*), chargée de cette mission par le *Bund* comme fixé dans la Loi fondamentale¹¹⁴.

S'agissant des contrôles, c'est en général l'administration en charge du recouvrement qui, dans un service distinct, en assume la responsabilité, comme pour le *Skatteverket* et le *Skattestyrelsen*, ou encore la *Agencia Tributaria* en Espagne. En Allemagne, ce sont les *Finanzämter* des *Länder* qui réalisent les contrôles relatifs à la TVA.

Dans certains pays, l'organisation de l'administration fiscale est davantage tournée vers la lutte contre la fraude. En Italie, par exemple, une *Guardia di Finanza* (garde des finances), distincte du ministère (*Ministero dell'Economia e delle Finanze*) et de l'agence de recouvrement (*Agenzia delle entrate*), correspond à une police douanière et financière et exerce des fonctions policières de lutte contre la fraude. En Pologne, une réorganisation majeure des services est intervenue en 2017 par la fusion de l'administration douanière, de l'administration fiscale et de l'administration de contrôle en une structure unique KAS (*Krajowa Administracja Skarbowa*), dans le but de renforcer les moyens de lutte contre la fraude¹¹⁵. Ce service n'est toutefois pas indépendant du ministère des finances, qui conçoit la législation fiscale.

Parmi les pays étudiés, la France se distingue, y compris pour la TVA, par une concentration de la chaîne fiscale, de la conception de la loi fiscale au recouvrement et contrôles fiscaux, au sein de la direction générale des Finances publiques (DGFIP) au ministère chargé de l'économie et des finances (cf. carte 4). Toutefois la TVA à l'importation reste recouvrée par la DGDDI lorsque le redevable est un particulier ou un organisme public non-identifié à la TVA en France¹¹⁶.

¹¹¹ Le gouvernement suédois ne peut pas par exemple influencer le traitement des affaires de particuliers ou des sociétés par le *Skatteverket*.

¹¹² « Autorité indépendante pour les revenus publics » (*της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων*).

¹¹³ L'agence des impôts espagnole (*Agencia Tributaria* ou AEAT), chargée de la gestion et du recouvrement des impôts nationaux ou partagés, dispose d'une autonomie juridique par rapport au ministère chargé des finances au sein de l'*Administración General del Estado*.

¹¹⁴ Art. 108 § 3 de la *Grundgesetz* ainsi rédigé : « 3) Lorsque les autorités fiscales des *Länder* gèrent des impôts qui reviennent en tout ou en partie à la Fédération, elles agissent par délégation de la Fédération. L'article 85, paragraphes 3 et 4, s'applique, étant entendu que le ministre fédéral des Finances se substitue au gouvernement fédéral ».

¹¹⁵ D'après le service économique régional de Varsovie.

¹¹⁶ Depuis le 1^{er} janvier 2022, la gestion et le recouvrement de la TVA à l'importation ont été transférés de la DGDDI vers la DGFIP pour tout redevable identifié à la TVA en France, sauf quelques compétences résiduelles liés au calcul de la TVA à l'importation qui demeurent aux Douanes.

On note enfin un rôle différencié des institutions qui ont la charge du contrôle externe de l'administration. Dans les pays étudiés, la place qu'occupent les institutions supérieures de contrôle, sous la forme d'une Cour des comptes ou d'un Auditeur général indépendant, varie significativement. La *Corte dei Conti* italienne ne réalise pas de contrôle de la gestion de l'administration fiscale, contrairement à la Cour des comptes française. Au Royaume-Uni et au Danemark, si respectivement le *National Audit Office* et le *Rigsrevisionen* procèdent à des audits ciblés de l'action du gouvernement, pour le compte du Parlement, il n'est pas procédé à une évaluation de l'efficacité ou de l'efficience du système fiscal et de la gestion de l'impôt dans le pays. En Allemagne, le *Bundesrechnungshof* se rapproche davantage du modèle français.

2.1.2. Le recouvrement de la TVA s'appuie de plus en plus sur des outils numériques nécessitant des investissements continus et peut générer des coûts administratifs disparates entre les pays qui sont difficiles à évaluer

Les coûts de gestion liés à la collecte de la TVA varient en fonction de la complexité du système et de la maturité des administrations fiscales, mais demeurent difficiles à comparer.

Les données comparatives sur les coûts de collecte de la TVA pour l'administration fiscale sont éparses et peu accessibles. En effet, si l'OCDE publie tous les deux ans un rapport comparatif des performances des administrations fiscales, celui-ci ne décline pas les coûts administratifs par type de taxe. L'organisation de plus en plus diffusée dans les administrations fiscales par type de contribuables ou par fonction plutôt que par type de taxe rend ces comparaisons plus délicates encore¹²¹. Par ailleurs, l'analyse et la comparaison des coûts de collecte, définis comme le ratio entre les dépenses de gestion et les collectes, présentés comme un indicateur de l'efficacité des administrations fiscales, sont sujettes à caution. En effet, une multitude de facteurs peuvent influencer ce ratio sans être directement liés à l'efficacité de l'administration fiscale. C'est le cas des modifications de politique fiscale ou des changements macroéconomiques. Certains pays s'efforcent tout de même de mesurer les coûts complets liés au recouvrement de la TVA. Au Royaume-Uni par exemple, les coûts administratifs sont estimés à 0,6 % des recettes de TVA¹²².

Un système avec une multitude de taux réduits et d'exonérations peut générer des coûts administratifs de la TVA et des coûts de conformité plus élevés pour les entreprises.

Des études ont montré que l'architecture du système de TVA, le nombre de taux réduits ou encore l'existence d'exonérations peuvent avoir un effet négatif sur l'administration de l'impôt, car plus difficile à gérer¹²³. De surcroît, la coexistence de taux multiples est un facteur d'insécurité juridique dans la mesure où il existe un risque que des produits similaires soient soumis à des taux différents (*cf.* encadré 7), ce qui peut conduire à des contentieux coûteux entre les entreprises et l'administration fiscale.

¹²¹ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, *Huitième rapport sur la perception et le contrôle de la TVA, établi en application de l'article 12 du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89*, décembre 2017.

¹²² HMRC, *Annual Report and Accounts 2019 to 2020*.

¹²³ Bain K., Walpole E., Hansford A., Evans C., 'The internal costs of VAT compliance: Evidence from Australia and the United Kingdom and suggestions for mitigation', *eJournal of Tax Research*, Vol.13, No.1, 2015.

Outre la complexité du système, d'autres facteurs peuvent jouer à la hausse sur les coûts administratifs de la TVA comme par exemple les obligations de déclaration et les documents demandés par l'administration fiscale ou la structure économique et notamment l'importance dans l'économie de la part des opérations BtoB¹²⁴ (interentreprises) et BtoC¹²⁵ (entreprise à particulier).

La numérisation de la procédure permet un recouvrement de la TVA plus efficace. La numérisation du système de TVA s'est développée dans tous les pays européens et va de pair avec la numérisation plus générale des administrations fiscales. D'après la Commission européenne, la TVA est une des premières taxes à être entièrement numérisées, du fait notamment de la mise en place de services électroniques, de l'informatisation des comptes des assujettis ou encore de l'utilisation de déclarations dématérialisées¹²⁶. Cette numérisation permet de réduire les erreurs et améliore les capacités de contrôle de l'administration fiscale contre la fraude (*cf. infra*).

Cette tendance croissante à la numérisation des procédures TVA est perceptible dans l'ensemble des États membres de l'UE, bien que le niveau de mise en œuvre varie substantiellement d'un État membre à l'autre. Le recours à l'analyse de données, par exemple, est croissant et plusieurs États membres ont pris ou prennent des initiatives innovantes reposant sur l'intelligence artificielle. L'Espagne par exemple a lancé en 2017 un projet d'« *assistant virtuel* » en intelligence artificielle pour apporter des réponses personnalisées aux questions des entreprises.

La numérisation a permis d'améliorer sensiblement l'efficacité des administrations fiscales dans certaines procédures TVA. Les délais d'immatriculation à la TVA par exemple oscillent entre quelques jours et plusieurs mois au sein de l'UE¹²⁷. Les administrations les plus rapides délivrent un numéro de TVA en quelques jours, mais la norme au sein de l'UE semble se situer autour de 4 à 6 semaines. Dans un rapport de 2019, l'Inspection générale des finances (IGF)¹²⁸ indique que les délais de traitement les plus rapides pour les demandes d'immatriculation à la TVA résultent d'une dématérialisation de la procédure comme au Royaume-Uni par exemple. Ce rapport souligne que la dématérialisation de la procédure permet de simplifier et d'accélérer les délais de traitement de l'immatriculation. Il donne l'exemple des Pays-Bas qui ont mis en place un système dématérialisé pour les petites et moyennes entreprises (PME)¹²⁹ avec des formulaires de TVA préremplis pour faciliter la procédure. Cette tendance à la dématérialisation des procédures d'immatriculation à la TVA au sein de l'UE se fait parallèlement à la mise en place par les administrations fiscales de systèmes d'information *ad hoc* permettant de recueillir et de traiter un grand nombre de données simultanément.

¹²⁴ BtoB pour *business to business*.

¹²⁵ BtoC pour *business to consumer*.

¹²⁶ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, *Huitième rapport sur la perception et le contrôle de la TVA, établi en application de l'article 12 du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89*, décembre 2017.

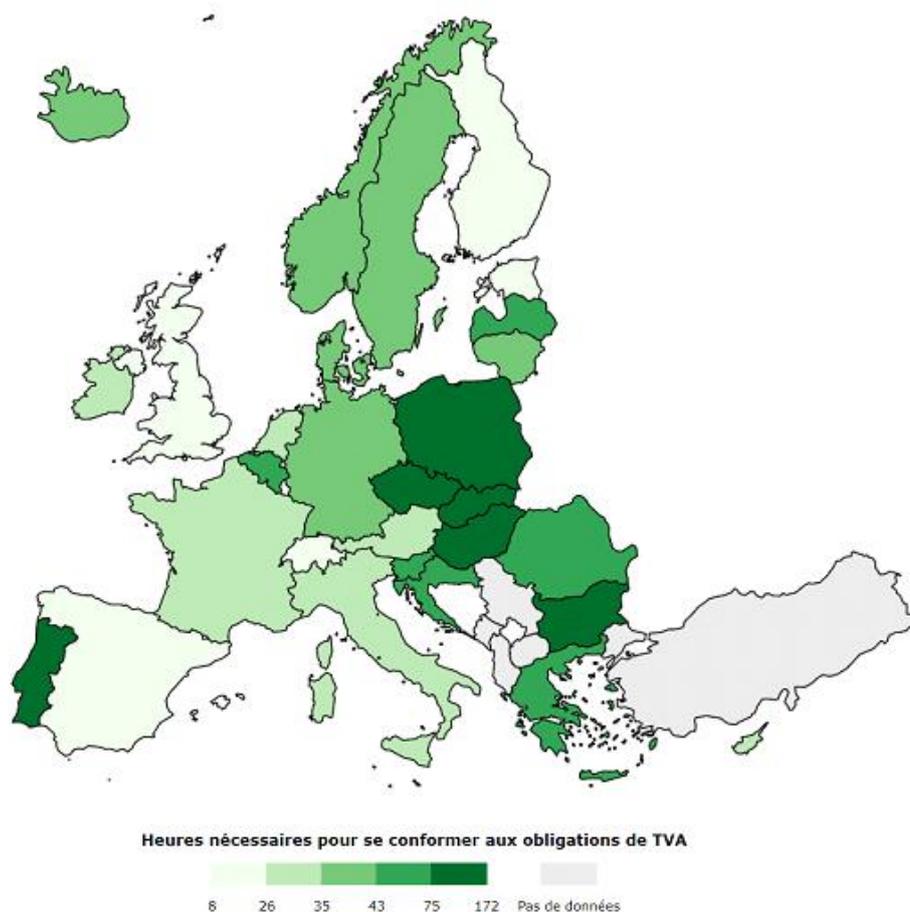
¹²⁷ Inspection générale des finances, *Sécurisation du recouvrement de la TVA*, n° 2019-M-045-03, novembre 2019.

¹²⁸ *Ibid.*

¹²⁹ Programme appelé "*Bookkeeping, Tax Declaration and Payment in One*" permettant aux petites entreprises de réaliser leurs déclarations et paiement via une seule plateforme dédiée.

La numérisation a permis de réduire également les coûts de conformité pour les entreprises (*cf. infra*)¹³⁰. À titre d'exemple, en Europe, le temps nécessaire pour se conformer aux règles fiscales liées à la TVA serait passé de 473 heures en 2006 à 225 heures en 2020, principalement grâce à la numérisation des déclarations et paiements¹³¹ (*cf. carte 5 infra*). La numérisation des procédures de TVA a donc des effets positifs, même si, à court terme, elle peut nécessiter des dépenses supplémentaires de mise à niveau pour les entreprises les moins numérisées¹³².

Carte 5 : Nombre d'heures/an nécessaires pour une entreprise de taille moyenne pour se conformer aux obligations de TVA, 2018



Source : Rapporteurs d'après données PwC et la Banque mondiale, *Paying Taxes 2020 The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*.

Il convient toutefois de noter que la numérisation des procédures de déclaration et de recouvrement de la TVA ne s'accompagne pas toujours d'une simplification de ces dernières, ce qui en limite les bénéfices en termes de coûts de recouvrement et de charge administrative pour les entreprises.

¹³⁰ Voir par exemple : Barbone L., Bird R., et Vázquez J., 'The Costs of VAT: A Review of the Literature', CASE Network Reports, No. 106, DG TAXUD, European Commission, 2012 ; *Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Digitalisation of tax: international perspectives*, 2019 ; Gupta S., Keen M., Shah A. et Verdier G., *Digital Revolutions in Public Finance*, International Monetary Fund, 2017 et PwC et Banque mondiale, *Paying Taxes 2020 The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*, 2020.

¹³¹ PwC et la Banque mondiale, *op. cit.*, p.27.

¹³² Service de recherche du Parlement européen, *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers*, 2021

De plus, certaines administrations fiscales rencontrées par les rapporteurs mettent en avant le problème d'obsolescence de leurs systèmes d'information, en particulier dans le cas de la collecte de TVA, qui obère leur capacité à mettre en œuvre des réformes d'ampleur. Ce sujet a notamment été soulevé par les administrations fiscales britannique et danoise qui ont souligné le caractère obsolète de leurs logiciels de déclaration et de collecte de la TVA. Cette situation engendre une « dette technique »¹³³ pour les administrations fiscales les obligeant à investir massivement pour maintenir leurs systèmes d'information à l'état de l'art.

2.1.3. La TVA génère des coûts de conformité pour les entreprises qui peuvent être minimisés, tout en améliorant l'efficacité de la collecte, par des dispositifs spécifiques et par le développement de relations de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises

Les modalités de déclaration de la TVA sont, dans la plupart des pays européens, fonction de la taille des entreprises. Certains pays ont tenté d'alléger la charge administrative liée aux obligations de déclaration. Ainsi, à titre d'exemple en Belgique, les déclarations de TVA peuvent être mensuelles ou trimestrielles¹³⁴ en fonction de la taille de l'entreprise, du secteur d'activité et de son caractère fraudogène¹³⁵.

Malgré sa neutralité économique, la TVA engendre des coûts de conformité¹³⁶ pour les entreprises, variables selon l'architecture du système mais également selon l'efficacité de l'administration fiscale.

La TVA est régulièrement mise en avant par les entreprises comme l'un des impôts qui engendre le plus de charges administratives¹³⁷. L'harmonisation incomplète et en particulier la diversité des taux et des exonérations au sein de l'Union génèrent des coûts de conformité supplémentaires pour les entreprises¹³⁸.

Les données empiriques soutiennent la thèse selon laquelle il y aurait une corrélation positive entre le nombre de taux réduits et les coûts de conformité pour les entreprises¹³⁹. Les coûts de conformité tendent donc à être plus élevés dans les pays qui ont le plus de taux réduits. À titre d'exemple, dans les pays comme la France, l'Italie, l'Espagne, la Pologne ou la République tchèque, qui ont un nombre élevé d'exonérations et de taux réduits, les coûts de conformité pour les entreprises indépendantes sont en moyenne de 1 500 € contre en moyenne 600 € en Estonie et en Slovaquie.

¹³³ Pour la France, la Cour des comptes a mis en avant la « dette technique » de la DGFIP dans son rapport d'avril 2019, [Les systèmes d'information de la DGFIP et de la DGDDI. Investir davantage, gérer autrement.](#)

¹³⁴ Article 18 de l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée pris en exécution de l'article 53 du Code de la TVA belge.

¹³⁵ Une déclaration trimestrielle de TVA peut être déposée par les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel en Belgique n'excède pas 2,5 M€, ou 250 000 € pour les entreprises qui font le commerce des huiles minérales, des téléphones mobiles et des ordinateurs et de leurs périphériques, accessoires et composants, ainsi que des véhicules terrestres.

¹³⁶ Ces coûts de conformité désignent l'ensemble des coûts supportés par les entreprises pour répondre aux obligations réglementaires en matière de TVA. Ils peuvent être regroupés généralement en trois catégories : le coût du travail et du temps nécessaire pour renseigner les remboursements de TVA ; les coûts liés aux besoins d'expertise externe sur la TVA ; et les dépenses incidentes liées au fait de se conformer aux obligations TVA.

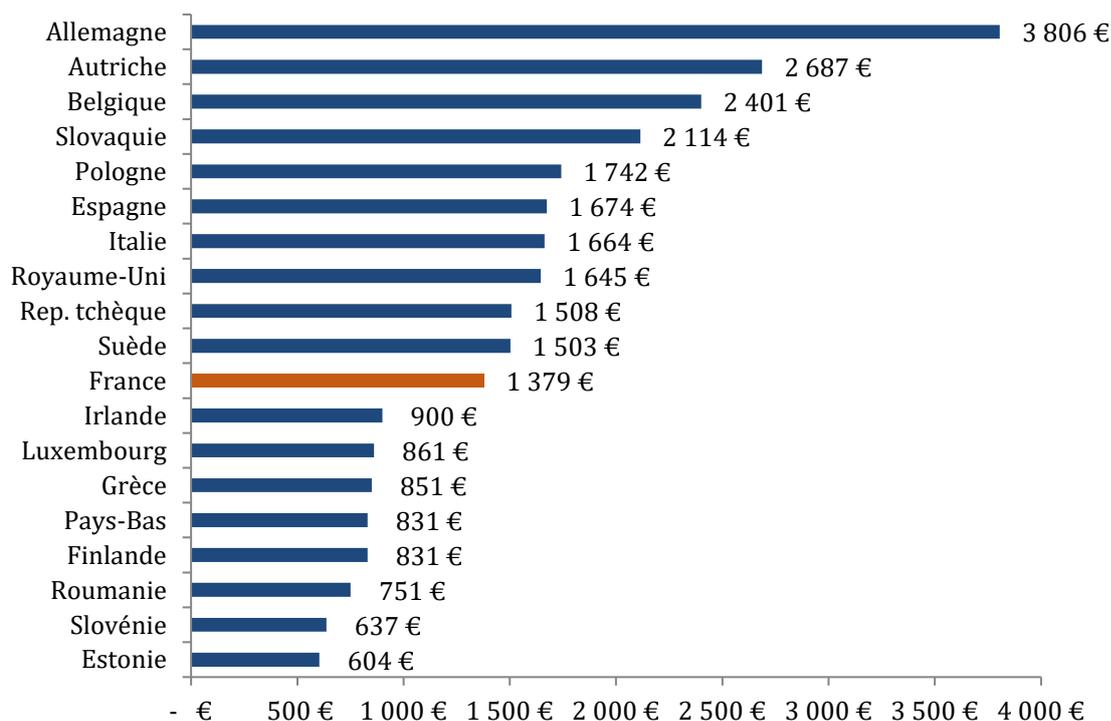
¹³⁷ KPMG, *Study on tax compliance costs for SMEs – Final Report*, DG GROW, European Commission, 2018.

¹³⁸ Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Taxation Papers No. 13, DG TAXUD, Commission européenne, 2008. Cf. également Hansford A., Hasseldine J., and Howorth C., 'Factors affecting the costs of UK VAT compliance for small and medium-sized enterprises', *Environment and Planning C: Government and Policy*, Vol.21(4), 2003.

¹³⁹ Service de recherche du Parlement européen, *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers*, 2021.

En particulier pour les PME, ces coûts administratifs peuvent être élevés¹⁴⁰ (cf. graphique 14). Une étude conduite en 2018 par le cabinet KPMG pour la direction générale du marché intérieur (DG GROW) de la Commission européenne montre que les coûts de conformité des PME aux obligations TVA s'élèvent en moyenne à près de 1 800 € mais peuvent varier significativement d'un État membre à l'autre. D'après cette étude, l'Allemagne affiche le coût de conformité le plus élevé de l'Union (3 806 €) et la France se situe légèrement en-dessous de la moyenne européenne (1 379 contre 1 343 € respectivement).

Graphique 14 : Coûts de conformité moyen des PME aux obligations de TVA au sein de l'Union européenne (2018)



Source : DIW Econ, à partir des données KPMG 2018.

Afin de limiter les coûts de conformité de la TVA pour les PME, de nombreux pays ont mis en place des régimes simplifiés à leur destination, que l'OCDE regroupe en trois catégories¹⁴¹ :

- ◆ des seuils d'enregistrement permettant de ne pas assujettir à la TVA les entreprises en dessous d'un certain seuil de chiffre d'affaires ;
- ◆ des calculs simplifiés du montant de TVA due ;
- ◆ des allègements des obligations de déclaration et de comptabilité.

¹⁴⁰ KPMG, *Study on tax compliance costs for SMEs – Final Report*, DG GROW, European Commission, 2018

¹⁴¹ OCDE, *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, Éditions OCDE, Paris, 2021.

En particulier, les seuils d'enregistrement à la TVA, en-dessous desquels les entreprises ne sont pas tenues de la facturer et de la collecter et ne peuvent pas non plus la déduire, sont très variables dans l'Union européenne et peuvent engendrer des distorsions économiques.

Au 1^{er} janvier 2021, au sein de l'UE, seules l'Espagne et l'Irlande ne disposent pas de seuil de franchise de TVA pour les PME¹⁴². Dans les autres pays de l'Union, ce seuil s'élève en moyenne à 35 000 € de chiffre d'affaires mais avec des fortes disparités entre pays (*cf.* figure 2). Les pays nordiques se caractérisent par des seuils d'enregistrement très faibles : celui-ci s'élève à l'équivalent d'environ 3 000 € en Suède¹⁴³ et à 6 700 € au Danemark. En Finlande, le seuil d'enregistrement est sensiblement plus élevé (10 000 €) mais est associé à un assujettissement progressif pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 10 000 € et 30 000 € afin de lisser l'effet de seuil. La majorité des pays de l'UE ont un seuil d'enregistrement à la TVA compris entre 20 000 € et 50 000 €. La France dispose du seuil d'enregistrement le plus élevé de l'Union européenne puisque certaines entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes n'excède pas 85 000 € ne sont pas assujetties à la TVA¹⁴⁴. En Europe, seul le Royaume-Uni a un seuil d'enregistrement à la TVA aussi élevé (85 000 £, soit environ 97 000 €), pour préserver les entreprises, en particulier petites et moyennes, d'une charge administrative trop élevée.

En dessous de ce seuil d'enregistrement, les entreprises ne sont donc pas assujetties à la TVA mais peuvent, dans la plupart des États membres de l'Union, bénéficier d'un droit d'option à la taxation leur permettant ainsi de facturer la TVA et surtout de pouvoir la déduire de leurs intrants. Cette immatriculation volontaire accroît les coûts de collecte de l'administration et, d'après l'OCDE, augmente les risques de fraude à la TVA¹⁴⁵.

Si la plupart des pays européens partagent l'objectif de minimiser la charge administrative de TVA pour les petites entreprises, il n'existe pas de recommandations de la Commission européenne ou de l'OCDE quant aux niveaux des seuils d'enregistrement¹⁴⁶ et l'hétérogénéité de ces derniers reflète également la définition variable de PME entre les États.

Le niveau du seuil d'enregistrement à la TVA peut emporter des effets contradictoires sur l'économie. Ainsi, un seuil relativement élevé peut être un avantage compétitif pour les petites entreprises qui se voient exclues des obligations de déclaration de TVA, mais ce qui entraîne un renchérissement de leurs intrants puisqu'elles ne peuvent pas déduire la TVA. Un seuil relativement bas peut s'avérer être un frein au développement des entreprises¹⁴⁷ et peut encourager à la sous-déclaration ou à la segmentation artificielle de leurs activités.

¹⁴² D'après les dernières données de la Commission européenne disponibles au 1^{er} janvier 2021.

¹⁴³ Le 1^{er} juillet 2022, ce taux est passé de 30 000 couronnes suédoises à 80 000 couronnes, soit l'équivalent d'environ 7 400 €.

¹⁴⁴ Les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours de l'année civile n'excède pas le seuil de 85 500 € pour les livraisons de biens, aux ventes à consommer sur place et aux prestations d'hébergement (ou 94 300 € l'année civile précédente, lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année (N-2) n'a pas excédé 85 800 €) ne sont pas assujetties à la TVA. Pour les prestations de services ce seuil est plus faible et s'élève à 34 400 € (ou 36 500 € l'année civile précédente, lorsque la pénultième année (n-2) le chiffre d'affaire n'a pas excédé 34 400 €).

¹⁴⁵ Des entreprises « douteuses » peuvent ainsi s'enregistrer à la TVA et demander des remboursements sur des fausses ventes, avant de disparaître, comme dans le cas des fraudes dites « carrousel ». Les pays imposent donc souvent une durée minimale d'enregistrement aux assujettis qui ont opté pour une immatriculation volontaire.

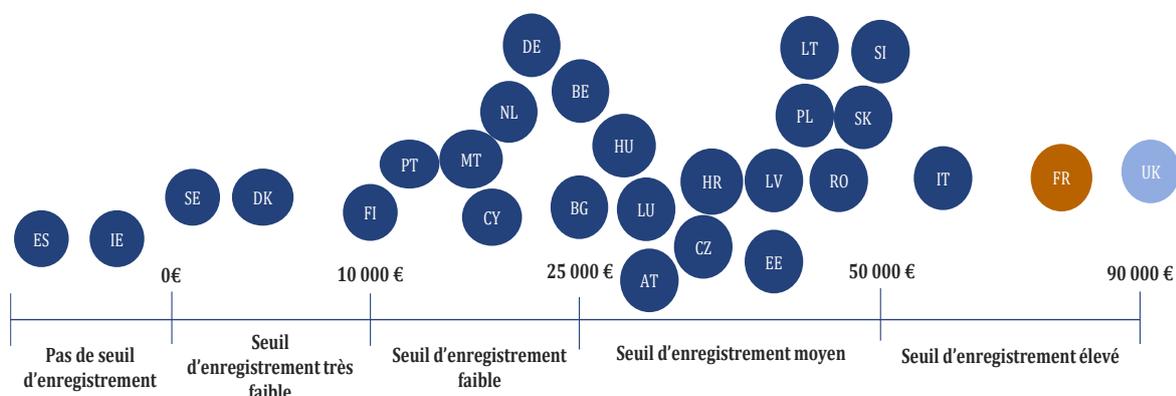
¹⁴⁶ Les principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA recommandent que les seuils d'enregistrement appliqués ne créent pas de distorsions entre fournisseurs nationaux et étrangers et qu'ils n'engendrent pas des charges administratives disproportionnées par rapport aux collectes de TVA en jeu.

¹⁴⁷ Li Liu, B. (2019), *VAT Notches, Voluntary Registration, and Bunching: Theory and UK Evidence*, Fonds monétaire international (FMI).

Au Royaume-Uni, le seuil élevé présente plusieurs inconvénients majeurs, comme le note l'Office britannique pour la simplification des impositions¹⁴⁸. Outre les moindres recettes de TVA, il est facteur de fraude fiscale puisqu'il incite les entreprises à déclarer un chiffre d'affaires en-deçà, même lorsque le niveau réel est supérieur. Surtout, il est considéré comme constituant une forme de frein à la croissance des entreprises : de nombreuses entreprises choisissent de se maintenir juste en-dessous du seuil pour éviter d'être assujetties à la TVA. Gelé depuis 2017 au niveau de 85 000 £ alors qu'il était auparavant indexé sur l'inflation, ce seuil pourrait, pour des raisons externes, ne plus constituer un tel obstacle : l'augmentation récente des prix, donc du chiffre d'affaires, conduit *ipso facto* à une hausse du nombre d'entreprises soumises à l'obligation d'enregistrement.

Dans son analyse des seuils d'enregistrement, l'OCDE conclut que le niveau de ces derniers est souvent le résultat d'un compromis entre d'une part, l'objectif de limiter les coûts de collecte pour l'administration et les coûts de conformité pour les entreprises et d'autre part, la nécessité de minimiser les distorsions de la concurrence¹⁴⁹.

Figure 2 : Seuils d'enregistrement à la TVA pour les entreprises dans les pays européens (au 1^{er} janvier 2021)¹⁵⁰



Source : Rapporteurs à partir des données de la Commission européenne.

Au sein de l'UE, le guichet unique électronique a permis de simplifier le régime des ventes à distance BtoC dans un souci d'allègement des charges administratives et d'amélioration du respect des obligations TVA (*cf.* rapport particulier n°1).

La plupart des pays de l'Union et de l'OCDE ont également mis en place des régimes forfaitaires simplifiés pour faciliter le calcul de la TVA due par les PME.

De plus, pendant la crise sanitaire, certains pays ont allégé les modalités de déclaration de la TVA, notamment en allongeant les délais de collecte afin d'assurer des marges de liquidités pour les entreprises.

¹⁴⁸ Office for Tax Simplification, [Review of Value Added Tax](#), février 2017.

¹⁴⁹ OCDE, [Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques](#), 2021.

¹⁵⁰ Les seuils d'enregistrement par pays de l'Union européenne sont présentés en annexe n°2.

Les entreprises mettent en avant l'importance de relations fluides avec l'administration fiscale et la nécessité d'avoir une interprétation des règles de TVA claire et stable afin de limiter les coûts de conformité. Comme évoqué par de nombreuses confédérations d'entreprises rencontrées par les rapporteurs, les entreprises peuvent relativement facilement s'accommoder d'une architecture de taux « complexe » dès lors que celle-ci est stable dans le temps, de même que l'interprétation que l'administration fait de la législation fiscale. Dans ce contexte, la possibilité pour l'administration fiscale de délivrer des rescrits clairs et rapides pour répondre aux questions des entreprises est considérée par ces dernières comme une des clés pour minimiser les coûts de conformité et les risques d'erreurs. Dans certains pays toutefois, comme l'Allemagne, les rescrits (*verbindliche Auskünfte*) ne sont pas gratuits, ce qui limite leur utilisation.

La nature de la relation entre les entreprises et l'administration fiscale, si elle est plus difficile à appréhender dans son ensemble, apparaît également comme une condition d'efficacité du système de TVA, indépendamment de l'architecture des taux et des exonérations. À cet égard, deux cas archétypaux peuvent être identifiés dans les pays visités par les rapporteurs. Dans le modèle des pays nordiques comme la Suède, la confiance est un élément central de la relation entre entreprises et administration fiscale, facilitant leurs relations et donc le recouvrement : d'après le *Swedish Quality Index*, qui mesure l'accessibilité, la compétence, le traitement et les services techniques des administrations publiques suédoises, le *Skatteverket* est traditionnellement l'agence suédoise dont les usagers et clients sont les plus satisfaits¹⁵¹ ; elle est surtout, dans le classement de confiance des entreprises pour les nombreuses agences suédoises, à la deuxième position¹⁵². À l'inverse, en Italie, la relation entre les entreprises et l'administration est plutôt caractérisée par une méfiance réciproque dans un contexte de niveau très élevé de fraude fiscale (*cf. infra*).

2.2. L'enjeu le plus fort réside actuellement dans la lutte contre la fraude

2.2.1. Pour lutter contre la fraude à la TVA, telle que la fraude carrousel qui s'élève à 50 Md€ dans l'UE, les États ont investi dans l'amélioration du contrôle des entreprises et dans de nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement

2.2.1.1. L'évasion et la fraude à la TVA, qui consistent en des mécanismes sophistiqués, représentent des montants conséquents au regard du rendement de cet impôt

En 2020¹⁵³, **l'écart de TVA à l'échelle de l'UE, qui couvre toutes les sources de non-conformité à la TVA¹⁵⁴, s'est élevé à 93 Md€, soit 9,1 % de l'assujettissement total à la TVA.** Ce chiffre prend en considération des recettes de TVA non-recouvrées en raison non seulement de la fraude et de l'évasion en matière de TVA et des pratiques d'évitement et d'optimisation, mais également des faillites et des insolvabilités financières, ainsi que des erreurs administratives, de calcul et de déclaration (*cf. infra*). Bien que certaines de ces pertes soient impossibles à éviter, les États ont un rôle décisif, le cas échéant par des réponses politiques ciblées, pour contrer certaines actions intentionnelles telles que l'évasion et la fraude à la TVA¹⁵⁵.

¹⁵¹ Kvalitetsmagasinet, « Tre av åtta myndigheter får godkânt i kundnöjdhet », septembre 2017.

¹⁵² Étude de la Fédération professionnelle Företagarna, « [Myndighetsranking 2021](#) », 2022.

¹⁵³ Dernière année de données publiées par la Commission européenne sur l'écart de TVA.

¹⁵⁴ La non-conformité comprend tant les actions non-intentionnelles (erreurs de calcul et de déclaration notamment), que les actions intentionnelles telles que l'évasion et la fraude à la TVA (*cf. sous-partie 1.3*).

¹⁵⁵ Commission européenne, *The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations, FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, 2016.

Par évasion à la TVA, il faut entendre à la fois la sous-déclaration et la non-déclaration de transactions imposables liées à des activités économiques légales ou illégales dissimulées (« l'économie souterraine »). Par fraude à la TVA, on désigne traditionnellement les actions criminelles impliquant une déduction/demande frauduleuse de la TVA en amont et le non-paiement de la TVA en aval, ou encore visant à générer frauduleusement des remboursements de TVA.

La fraude à la TVA prospère notamment sur certaines failles de la législation européenne, qui permet par exemple aux échanges transfrontaliers de ne pas être assujettis à la TVA, cette dernière n'étant appliquée qu'aux ventes réalisées à l'intérieur d'un État membre. Dans la plupart des cas, les fraudeurs vendent des marchandises et facturent la TVA sur ces dernières aux acheteurs, sans la reverser aux autorités fiscales.

Différents types de fraude à la TVA existent. Le plus répandu est la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant, ou *Missing Trader Intra-Community fraud (MTIC fraud)*, également appelée « fraude carrousel » (cf. encadré 9 et rapport particulier n° 2).

Encadré 9 : La fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant, dite « carrousel »

La fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant (*Missing Trader Intra-Community fraud* ou MTIC) est une forme de fraude à la TVA commise par des entreprises ou groupes criminels organisés. Elle représente **environ 50 Md€ par an en pertes fiscales aux autorités fiscales européennes**¹⁵⁶.

Cette fraude implique deux éléments :

- un opérateur défaillant, qui ne s'acquitte pas de ses obligations en matière de TVA et disparaît sans payer la taxe due ;
- des marchandises échangées, qui, dans une large mesure, ne sont présentes que pour que la fraude puisse être perpétrée. La fraude peut également avoir lieu sans que des marchandises ne soient impliquées, avec des marchés dématérialisés comme celui des quotas d'émission de CO₂.

Dans le cadre de ces fraudes, les marchandises sont importées et vendues par l'intermédiaire d'une série d'entreprises avant d'être à nouveau exportées. La première entreprise de la chaîne nationale facture la TVA à un client, mais ne la verse pas au gouvernement, devenant ainsi ce que l'on appelle un « opérateur défaillant ». Les exportateurs de ces marchandises demandent et reçoivent le remboursement de la TVA qui n'a jamais été payée.

Les liens entre les participants sont déguisés pour rendre la détection précoce par l'administration fiscale plus difficile. Les entités initiales responsables du préjudice fiscal, les opérateurs défaillants (*missing traders*), n'opèrent parfois que quelques mois avant de disparaître, ce qui complexifie leur poursuite. La question des garanties exigées des nouveaux assujettis se pose.

Source : Commission européenne, The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations, FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041), 2016 et Europol, MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud.

Les États membres de l'UE sont inégalement touchés par la fraude fiscale et très peu d'administrations semblent avoir la capacité de mesurer la part exacte de TVA dans le total de cette fraude¹⁵⁷.

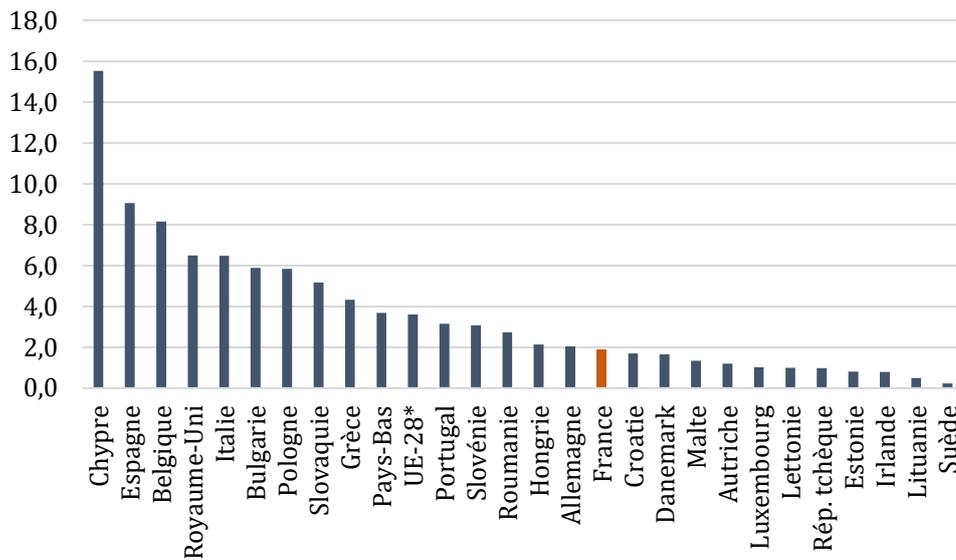
Toutefois, on peut noter que l'effet des contrôles de l'administration fiscale sur l'augmentation des recettes recouvrées par les États est très variable au sein de l'Union (cf. graphique 15). Tandis que certains États membres ne recouvrent qu'un reliquat supplémentaire de recettes, tels que la Suède (0,2 %), d'autres recouvrent une part significative des recettes totales grâce à ces audits, tels que l'Espagne (9,1 %) et Chypre (15,5 %). La France (1,9 %) se situe au-dessous de la moyenne non-pondérée de l'UE-28 (3,6 %)¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Europol, "[MTIC \(Missing Trader Intra Community\) Fraud](#)".

¹⁵⁷ Cour des comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019.

¹⁵⁸ OCDE, *Tax Administration 2022*, 2022.

Graphique 15 : Recettes supplémentaires recouvrées par le biais de l'audit en pourcentage du total des recettes fiscales dans les États de l'UE-28, hors Finlande (2020, tous impôts confondus)



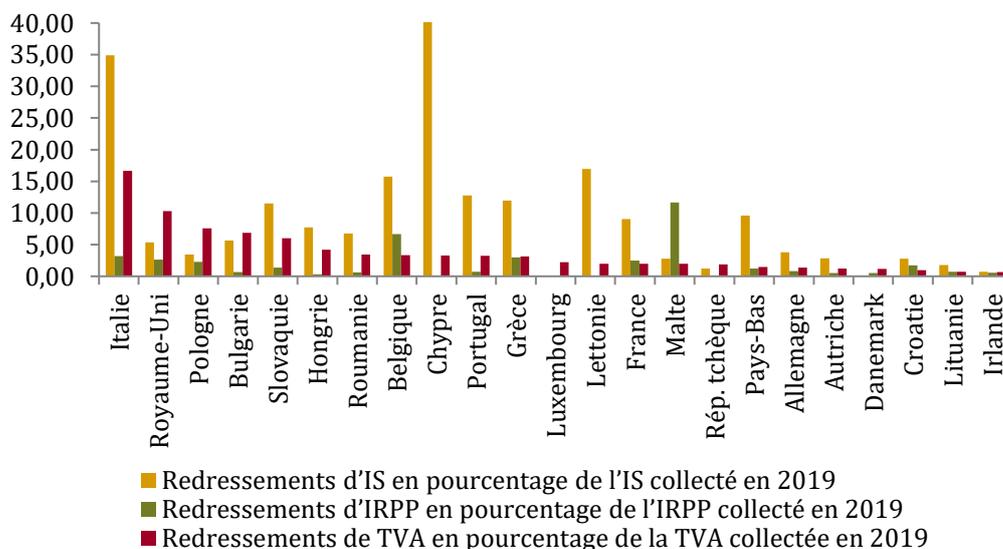
Source : Rapporteurs d'après données OCDE, 2022.

Note de lecture : Ces montants sont calculés tous impôts confondus. *La Finlande est le seul État membre de l'UE-28 non inclus faute de données disponibles.

D'après les données OCDE, les redressements de TVA établis à la suite de contrôles représentent 17 % de la TVA collectée en Italie, soit le niveau le plus élevé des pays européens OCDE. Ce niveau est relativement faible en France puisqu'il représente seulement 2 % de la TVA collectée.

En comparaison des autres impôts, les collectes supplémentaires permises par des contrôles sont plus faibles pour la TVA, en pourcentage du total collecté, que pour l'imposition des sociétés pour laquelle les redressements peuvent représenter jusqu'à 30 % de la collecte, comme en Italie (cf. graphique 16). En moyenne, les redressements supplémentaires de l'impôt sur les sociétés (IS) en pourcentage de l'IS recouvré s'élèvent à 11,3 %, soit un pourcentage presque trois fois supérieur à celui correspondant à la TVA (3,7 %).

Graphique 16 : Redressements établis à la suite de vérifications, par type d'impôts (2019)



Source : Rapporteurs d'après données OCDE, 2022.

Note de lecture : IS pour impôt sur les sociétés ; IRPP pour impôt sur le revenu des personnes physiques ; TVA pour taxe sur la valeur ajoutée.

2.2.1.2. Les moyens de lutte contre la fraude recourent traditionnellement le contrôle fiscal ainsi que la coopération entre États

Aujourd'hui, tous les États membres de l'UE s'appuient, dans la lutte contre la fraude à la TVA, sur divers outils tels que les mécanismes nationaux de contrôle fiscal, les obligations de transmission de données, les programmes de coopération entre administrations fiscales et, plus récemment, le guichet unique de TVA (*OSS-IOSS, One-Stop-Shop - Import One-Stop-Shop*) mis en place au niveau de l'UE¹⁵⁹ (cf. rapport particulier n° 1). L'objectif de ces différents dispositifs est à la fois de renforcer l'acceptabilité de l'impôt, de dissuader les comportements pénalement sanctionnables et de sanctionner ceux qui les commettent¹⁶⁰.

Le contrôle fiscal fait partie intégrante des outils permettant de remplir cet objectif. Les États utilisent les contrôles pour identifier les entreprises fraudeuses. À cet égard, la distinction entre les erreurs et les comportements délibérés de fraude est difficile à identifier. Le *Skattestyrelsen* danois a par exemple développé des outils d'audit aléatoire pour essayer de repérer les problèmes de conformité et d'apprécier chez les redevables ce qui relève d'une erreur de bonne foi et ce qui est intentionnel¹⁶¹.

L'OCDE note que les outils dont disposent les administrations permettent progressivement une conformité plus ciblée et mieux gérée¹⁶². Ce changement semble être facilité par une disponibilité accrue de données transmises à l'administration, au travers de la numérisation des déclarations et paiements, des caisses enregistreuses électroniques ou d'autres nouvelles obligations diverses¹⁶³. Ainsi, la plupart des administrations fiscales appliquent désormais des techniques de science des données afin d'exploiter ces données et d'améliorer les processus de recouvrement et de contrôle.

Cette disponibilité croissante de données et l'introduction de modèles analytiques sophistiqués permettent aux administrations de mieux identifier les déclarations, demandes ou transactions qui nécessiteraient un examen plus approfondi en raison de leur caractère erroné ou frauduleux.

¹⁵⁹ Les entreprises optant pour ces dispositifs de « guichet unique » (OSS et/ou IOSS) ne sont plus tenues de s'immatriculer auprès des administrations fiscales de chaque État membre de consommation afin de déclarer et payer la TVA due. La TVA est ainsi déclarée et payée auprès d'un seul État membre *via* le guichet unique. L'OSS (One-Stop-Shop) est conçu pour les entreprises qui vendent des marchandises d'un État membre de l'UE à des clients situés dans d'autres pays de l'UE, tandis que l'IOSS (Import-One-Stop-Shop) est conçu pour les entreprises qui vendent des biens à des clients dans l'UE à partir d'un territoire tiers, d'une valeur de 150 € ou moins. Pour les marchandises d'une valeur supérieure, les règles d'importation standard de la TVA s'appliquent. Les entreprises peuvent s'inscrire aux deux régimes.

¹⁶⁰ « *La lutte contre la fraude remplit en effet un triple objectif : assurer le civisme fiscal en appliquant à tous, les mêmes règles pour participer à la contribution commune, dissuader les contribuables tentés par des comportements frauduleux et réprimer ceux qui auraient contourné notre régime fiscal pour leur propre bénéfice.* » in Sénat, *Mission d'information relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*, octobre 2022.

¹⁶¹ Commission européenne, *The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimations, FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*, 2016.

¹⁶² OCDE, *Tax Administration 2022*, 2022.

¹⁶³ Les sources de données pour l'administration fiscale sont diverses : appareils (par exemple, caisses enregistreuses en ligne), banques, fournisseurs, consommateurs, administrations fiscales étrangères et acteurs internationaux.

Le taux d'ajustement des contrôles¹⁶⁴ varie considérablement entre les administrations fiscales, allant de 10 % en Slovénie à 91,7 % et 98,9 % en Italie et en Bulgarie, respectivement. Ce taux d'ajustement, calculé par l'OCDE tous impôts confondus, est influencé par de nombreux paramètres, tels que la récurrence des erreurs intentionnelles ou non-intentionnelles de déclaration, les tentatives de fraude et le ciblage des contrôles. En effet, un taux d'ajustement élevé peut être le résultat de contrôles très ciblés plutôt que d'un fort taux de fraude. Malgré ces déterminants multiples, ce taux permet de rendre compte de l'hétérogénéité des résultats obtenus par les administrations fiscales dans leurs actions de contrôle.

En **Autriche**, l'administration fiscale a déployé en 2020 un outil d'évaluation des risques en temps réel pour les déclarations d'impôt sur le revenu. Sur la base d'une note attribuée en fonction du risque, des individus sont sélectionnés pour des contrôles sur pièces. Une évaluation de la même année a révélé l'efficacité de cet outil, qui a permis un doublement des cas identifiés de mauvaise déclaration. En raison de son succès, l'administration fiscale autrichienne a décidé en 2021 d'étendre progressivement cette méthode d'évaluation des risques en temps réel à aux déclarations de nombreux impôts, parmi lesquels figure la TVA¹⁶⁵.

En complément des mécanismes et procédures internes de lutte contre la fraude, la coopération entre différents États et le renforcement de l'échange d'informations s'avèrent essentiels pour combattre la fraude internationale à la TVA.

Les États membres de l'UE s'engagent, conformément aux textes européens¹⁶⁶, à lutter contre la fraude à la TVA et à se prêter mutuellement assistance pour le recouvrement des créances dans le domaine de la TVA. Ces échanges d'informations sont coordonnés par le réseau Eurofisc, lancé en 2010 pour lutter contre la fraude transfrontalière à la TVA, et composé de fonctionnaires des 27 États membres et de la Norvège (*cf.* rapport particulier n° 2).

Les gains de cette assistance sont réels : l'accord UE-Norvège sur la coopération administrative, la lutte contre la fraude et l'assistance en matière de recouvrement des créances dans le domaine de la TVA, entré en vigueur en 2018, aurait déjà alerté les États membres sur des pertes potentielles liées à la fraude à la TVA d'environ 5 Md€ depuis 2020¹⁶⁷.

Un paquet législatif (un règlement et deux directives¹⁶⁸) adopté en février 2020 a introduit de nouveaux outils de coopération administrative, parmi lesquels¹⁶⁹ :

- ◆ l'amélioration du réseau Eurofisc par une gouvernance renforcée, des actions dites de suivi (traitement et analyse conjoints des données) et des enquêtes administratives menées conjointement (audits conjoints) ;
- ◆ la collaboration avec d'autres organes répressifs de l'UE (Europol, OLAF¹⁷⁰) ;
- ◆ le partage d'informations clés sur les importations et sur les véhicules.

¹⁶⁴ Nombre de contrôles pour lesquels un redressement fiscal a été effectué, en pourcentage du nombre total de contrôles réalisés. Le redressement permet de corriger la base d'imposition d'un contribuable à la suite d'erreurs ou omissions.

¹⁶⁵ *Ibid.*

¹⁶⁶ Règlement (UE) n° 904/2010 et directive (UE) 2006/112/CE.

¹⁶⁷ Commission européenne, "International fight against VAT fraud: Commission puts forward Recommendation to strengthen the EU's VAT cooperation with Norway", 26 avril 2022.

¹⁶⁸ Règlement (UE) 2020/283, directive (UE) 2020/284 et directive (UE) 2020/285 du Conseil du 18 février 2020.

¹⁶⁹ Commission européenne, *Recommendation for a Council decision to authorise the Commission to open negotiations for the amendment of the Agreement between the European Union and the Kingdom of Norway on administrative cooperation, fight against fraud and recovery of claims in the area of value added tax*, 26 avril 2022.

¹⁷⁰ Europol : *European Police Office* ; OLAF : *European Anti-Fraud Office*.

Depuis mai 2019, un nouveau système appelé *Transaction Network Analysis* (TNA) permet aux États membres d'échanger rapidement et de traiter conjointement les données relatives à la TVA, conduisant à une détection plus précoce des réseaux suspects de fraude¹⁷¹.

Enfin, le paquet législatif de février 2020 exige, pour les assujettis, la transmission de nouvelles données de paiement aux États membres à partir de 2024. Ces dernières seront centralisées dans une banque de données européenne, dénommée « *système électronique central concernant les informations sur les paiements* » (CESOP¹⁷²), où elles seront agrégées, stockées et recoupées avec d'autres banques de données. Selon la Commission européenne, les informations contenues dans le CESOP seront mises à disposition des experts de la lutte anti-fraude des États membres grâce au réseau Eurofisc¹⁷³.

Plus généralement, le développement des moyens de paiement dématérialisés est un facteur important dans la réduction de la fraude fiscale, et en particulier de la fraude à la TVA. En Suède, la numérisation de l'économie et des paiements est avancée par l'administration fiscale comme l'une des explications du faible écart TVA, dans un pays qui tend progressivement vers une « société sans liquidités » (*cashless society*)¹⁷⁴.

De son côté, le Royaume-Uni a mis en place, en avril 2019, le programme de numérisation *Making Tax Digital* (MTD), obligeant les entreprises assujetties à la TVA à tenir des registres numériques et à utiliser un logiciel pour soumettre leurs déclarations de TVA. L'objectif affiché par le HMRC est de mieux contrôler l'évasion et la fraude fiscales et de réduire les erreurs commises dans les documents traités manuellement. En 2021, selon un rapport de l'agence de recherche IFF Research pour le HMRC, 67 % des entreprises considèrent que le programme MTD a réduit le risque d'erreurs dans au moins un aspect du processus de tenue des registres, de préparation et de déclaration de TVA¹⁷⁵. Le HMRC a plus récemment indiqué que le programme MTD devrait permettre de recouvrer 230 M€ de recettes supplémentaires de TVA pour l'année 2021-2022¹⁷⁶.

S'agissant des « bonnes pratiques » dans la lutte contre la fraude, la Commission européenne a publié un rapport en avril 2022 sur les processus, les normes d'enregistrement, de recouvrement et d'audit de la TVA dans l'UE et au Royaume-Uni, en proposant des pistes d'amélioration pour les administrations fiscales¹⁷⁷.

En comparant les initiatives menées par les États membres les plus performants en termes de réduction de l'écart de TVA et ceux où ces écarts sont historiquement bas, la Commission propose un aperçu extensif des pratiques et émet 39 recommandations visant à aider les administrations fiscales à améliorer leurs processus internes relatifs à la TVA.

Il est notamment recommandé que les administrations fiscales intensifient leurs efforts dans les domaines de l'analyse des risques, de l'automatisation des processus et de l'échange d'informations. Pour cela, ces dernières doivent moderniser leurs systèmes informatiques, augmenter le nombre d'informaticiens et investir dans une analyse approfondie des données à leur disposition (*cf. supra*)¹⁷⁸.

¹⁷¹ Commission européenne, « Fraude à la TVA: nouvel outil pour aider les pays de l'UE à sévir contre les criminels et à récupérer des milliards d'euros », 15 mai 2019.

¹⁷² *Central Electronic System of Payment information*.

¹⁷³ Commission européenne, "Transmission and exchange of payment data to fight VAT fraud", 18 mars 2020.

¹⁷⁴ "A cashless society. In Sweden, technology is close to making cash a thing of the past. All aboard with the cashless society?", sweden.se, 14 octobre 2021.

¹⁷⁵ IFF Research, *Impact of Making Tax Digital for VAT*, juillet 2021.

¹⁷⁶ Rapport annuel du HMRC, 2021

¹⁷⁷ Commission européenne, *Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil. Neuvième rapport de la Commission sur les procédures d'immatriculation, de perception et de contrôle en matière de TVA, établi en application de l'article 12 du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89, avril 2021.*

¹⁷⁸ *Ibid.*

2.2.1.3. En complément, certains États ont mis en place récemment de « nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement » de la TVA

Quatre nouveaux mécanismes ont été développés récemment pour sécuriser davantage le recouvrement de la TVA et, notamment, mieux lutter contre la fraude. Il s'agit de la facturation électronique, de la transmission électronique de données, de l'autoliquidation de la TVA et du paiement scindé :

- ◆ **la facturation électronique (*e-invoicing*)** consiste en l'émission et la réception des factures par les assujettis sous format électronique, généralement prédéfini (format unique avec obligation d'inclure un socle minimum de données, ce qui la différencie d'une facture papier) ;
- ◆ **la transmission électronique de données (*e-reporting*)** est l'obligation pour les assujettis de transmettre à l'administration fiscale des données de facturation sous format électronique, potentiellement standardisées (exemple du *Standard Audit File for Tax* ou SAF-T développé par l'OCDE¹⁷⁹) ;
- ◆ **l'autoliquidation de la TVA (*reverse charge*)** est l'inversement de la redevabilité de la TVA, où le vendeur « transfère » sa responsabilité de déclaration et de paiement de la TVA à l'acheteur, qui est alors obligé de déclarer et de payer la TVA à l'État ;
- ◆ **le paiement scindé (*split payment*)** est un mécanisme de fractionnement du paiement de chaque facture en deux paiements distincts : un paiement du montant net au fournisseur et un paiement du montant de la TVA sur un « compte bancaire TVA » de chaque fournisseur.

Le périmètre de ces mécanismes varie entre les États : dans la plupart des cas, ils s'appliquent à certains types de transactions (BtoB, BtoC, transfrontalières) ou à des catégories de biens et services spécifiques (*cf. infra*) et non à l'ensemble des échanges assujettis à la TVA.

¹⁷⁹ OCDE, [Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0](#), 2010.

2.2.2. Des États particulièrement touchés par la fraude fiscale, tels que l'Italie, ont été pionniers pour développer ces nouvelles mesures de sécurisation du recouvrement, sans que leur efficacité ne soit encore assurée ou méthodiquement évaluée

2.2.2.1. Les États membres de l'UE avancent en ordre dispersé sur la question des nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA

Au sein de l'UE, les nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA sont déployés de manière inégale par les États membres (cf. tableau 5), fruit le plus souvent d'une impulsion politique claire liée à la prise de conscience de l'ampleur de la fraude.

Tableau 5 : Degré de déploiement des nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA dans les principaux pays étudiés (novembre 2022)

Pays	Facturation électronique et/ou e-reporting	Autoliquidation	Paiement scindé
France	En cours	Oui	Non
Allemagne	Non	Oui	Non
Danemark	Non	Oui	Non
Espagne	Oui	Oui	Non
Italie	Oui	Oui	Oui
Pologne	En cours	Non	Oui
Royaume-Uni	Non	Oui	Non
Suède	Non	Oui	Non

Source : Rapporteurs.

Note de lecture : Les mécanismes peuvent s'appliquer à différents types de transactions ou catégories de biens et services spécifiques au sein d'un même pays. En outre, les architectures et périmètres de ces mécanismes étant variables, leur déploiement n'est pas identique entre deux États ou plus comportant la mention « Oui » ou « En cours ».

En **Italie**, où l'écart de TVA est élevé (21,3 % en 2019), le gouvernement a progressivement mis en place, entre 2014 et 2019, une série de mécanismes de lutte contre la fraude, tels que la facturation électronique, l'autoliquidation de la TVA et le paiement scindé, dans le but d'obtenir une réduction pérenne de cet écart. Selon les autorités italiennes, ces mécanismes, notamment la facturation électronique, auraient permis à l'État de récupérer 3,5 Md€ de recettes supplémentaires en 2020. Toutefois, ces chiffres n'ont pas fait l'objet d'une contre-expertise de la part d'une entité indépendante.

En **Pologne**, l'écart de TVA, qui s'élevait à 24,6 % en 2015, a progressivement diminué pour atteindre 11,3 % en 2019. Cette réduction significative s'explique par la volonté politique du parti Droit et Justice (PiS), qui avait affiché la lutte contre la fraude fiscale comme une priorité dès son arrivée au pouvoir en novembre 2015, et qui a mis en place de nouveaux mécanismes tels que la facturation électronique, l'autoliquidation de la TVA et le paiement scindé (ce dernier remplaçant le mécanisme d'autoliquidation depuis novembre 2019¹⁸⁰).

¹⁸⁰ KPMG, "Split Payment Mechanism: a controversial tool for fighting VAT fraud", décembre 2019.

En **Suède**, qui connaît de manière continue l'écart de TVA le plus réduit au sein de l'Union (1,4 % en 2019), le seul mécanisme récemment déployé de lutte contre la fraude est l'autoliquidation de la TVA, qui s'applique à une liste restreinte de biens et services. Depuis le 1^{er} avril 2021, l'utilisation obligatoire de ce mécanisme a été étendue à la vente de certaines marchandises entre sociétés suédoises¹⁸¹, notamment pour les téléphones mobiles, les dispositifs à circuits intégrés, les consoles de jeux, les tablettes et les ordinateurs portables. Cette extension du mécanisme intervient après la médiatisation, en janvier 2021, de l'annonce par l'administration fiscale suédoise d'une fraude carrousel massive à la TVA, estimée à environ 250 M de couronnes suédoises (23,1 M€) de TVA non-recouvrée, par l'un des principaux acteurs du secteur de la distribution de téléphones mobiles en Suède¹⁸².

2.2.2.2. La configuration de ces nouveaux mécanismes diffère entre États, rendant difficile à terme l'harmonisation des outils au sein de l'Union européenne

La facturation électronique et la transmission électronique de données (e-reporting) sont de plus en plus utilisées au sein de l'UE, mais selon des configurations hétérogènes.

Figure 3 : Déploiement progressif de la facturation électronique en Europe

BtoC	IT																		
BtoB	IT																	RO	ES FR PL
BtoG	IT	FR		ES	PL	RO													
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027			

Source : Rapporteurs.

Note de lecture : BtoC (business to consumers) ; BtoB (business to business) ; BtoG (business to government).

En complément de la facturation électronique BtoG (*business to government*) obligatoire depuis 2014¹⁸³, **l'Italie a opté en 2019 pour l'élargissement de l'obligation de facturation électronique pour les transactions BtoB (business to business) et BtoC (business to consumer)**. Ces dernières s'accompagnent d'une obligation de transmission télématique des données des factures émises ou reçues d'opérateurs étrangers immatriculés à la TVA. Pour la facturation électronique, l'*Agenzia delle Entrate*, l'administration fiscale italienne, a mis en place un système « centralisateur », où toutes les entreprises soumises à cette obligation sont tenues d'accepter et d'émettre des factures électroniques dans un format structuré (XML) via la plateforme de facturation électronique de l'administration fiscale, dénommée *Sistema di Interscambio* (SdI).

¹⁸¹ Lorsque le montant de la facture de ces marchandises, hors TVA, dépasse 100 000 couronnes suédoises (SEK), soit environ 9 180€.

¹⁸² SVT, « SVT avslöjar: Internationell mobiljätte pekade ut i bedrägerihärva », 2021.

¹⁸³ Directive 2014/55/EU.

Pour sa part, la France a privilégié l'adoption d'un système « intermédié » pour la facturation électronique¹⁸⁴, qui diffère fortement du modèle italien (cf. rapport particulier n° 2). Déployée par phases en France entre 2024 et 2026, cette réforme offrira la possibilité aux entreprises de recourir à des plateformes dites « partenaires » de l'administration pour s'acquitter de leurs obligations¹⁸⁵, créant un système d'intermédiaires entre entreprises et administration pour la transmission des factures. Les obligations de facturation électronique sont complétées d'obligations d'*e-reporting* pour des transactions non-concernées par la facturation électronique, telles que les transactions BtoC.

Enfin, l'Espagne et le Portugal ont déployé des systèmes de *e-reporting* pour les transactions BtoB assujetties à la TVA, qui sont différents entre eux et par rapport à ceux d'autres pays. Tandis que l'Espagne a mis en place un système de transmission électronique de données en temps réel (SII ou *Suministro Inmediato de Información*), avec des contribuables tenus d'envoyer certaines données spécifiques de facturation en format XML à l'administration fiscale dans les quatre jours calendaires suivant la transaction, le Portugal exige, pour toutes les entreprises assujetties à la TVA, la transmission de données de facturation au travers d'un fichier mensuel en format SAF-T (*Standard Audit File for Tax*¹⁸⁶).

Le Portugal a de plus mis en place, en 2014, un système original de loterie qui permet d'encourager une adhésion volontaire à la facturation électronique, notamment pour le BtoC : un tirage au sort hebdomadaire d'une « facture de la chance » est effectué, permettant de gagner jusqu'à 50 000 € en bons du Trésor¹⁸⁷. De son côté, l'Italie a également mis en place une loterie des reçus (*lotteria delle scrontini*). Ce système s'applique à tous les achats effectués par les consommateurs chez des commerçants assujettis à la TVA, qui sont tenus de stocker et de transmettre par voie télématique leurs reçus à l'administration fiscale¹⁸⁸.

Ainsi, la mission observe une mise en place de politiques aux structures divergentes, qui compliquent la compréhension du système fiscal et augmentent la charge administrative des entreprises, ces dernières étant confrontées à des obligations de facturation électronique et de transmission électronique de données variables d'un État membre à l'autre.

¹⁸⁴ Ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 ; décret n° 2022-1299 du 7 octobre 2022 ; arrêté du 7 octobre 2022 relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction.

¹⁸⁵ Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté Industrielle et Numérique, « Généralisation de la facturation électronique : le calendrier de la réforme confirmé », economie.gouv.fr, 17 août 2022.

¹⁸⁶ Développé par l'OCDE, le SAF-T est un fichier XML harmonisé contenant des données relatives aux transactions d'une entreprise, permettant un échange efficace de données relatives à la TVA/TPS aux autorités fiscales.

¹⁸⁷ IGF, *Sécurisation du recouvrement de la TVA*, novembre 2019.

¹⁸⁸ Agenzia delle entrate, [Lotteria degli scrontini](https://www.agenziaentrate.gov.it/).

Les administrations fiscales des États n'ayant pas développé la facturation électronique ou les mécanismes de transmission électronique des données justifient ce retard en invoquant quatre arguments principaux :

- (i) La nécessité pour l'administration et pour les entreprises assujetties de consentir à des investissements conséquents dans les systèmes d'information qui ne sont pas compatibles avec leurs contraintes financières et
- (ii) la volonté de l'administration fiscale d'éviter une charge administrative trop importante pour les petites entreprises ;
- (iii) Un manque de visibilité concernant l'exploitation potentielle des données récupérées par l'administration fiscale, à des fins de contrôle fiscal ou d'orientation de la politique économique ;
- (iv) L'attente d'une harmonisation des règles de l'UE sur la facturation électronique et la transmission électronique de données, afin d'éviter un déploiement précoce d'un système national non compatible avec les normes communautaires.

D'autre part, tandis que les mécanismes d'autoliquidation de la TVA se développent progressivement dans de nombreux États membres de l'Union, notamment sur des biens à forte valeur ajoutée, très peu de pays privilégient la mise en place du mécanisme de paiement scindé.

Le mécanisme d'autoliquidation est surtout utilisé pour lutter contre la fraude dite « carrousel » (cf. encadré 9), en rendant le client responsable du recouvrement de la taxe sur les livraisons, au lieu du fournisseur, ce qui empêche le fournisseur de percevoir la TVA et de disparaître sans la déclarer à l'État.

L'OCDE souligne que ce mécanisme est de plus en plus appliqué par les États membres de l'UE à des biens considérés comme « vulnérables » à ce type de fraude, tels que des biens à forte valeur ajoutée aisément délocalisables : téléphones portables, ordinateurs portables, métaux précieux (or), etc. Certains biens incorporels, tels que les quotas d'émission de CO₂ et les certificats de gaz, d'électricité et d'énergie « verte » semblent être particulièrement exposés à ce modèle de fraude¹⁸⁹.

Ce mécanisme d'autoliquidation de la TVA est utilisé dans l'ensemble des cinq pays « focus »¹⁹⁰, avec des périmètres similaires (téléphones portables et objets avec circuits intégrés, quotas d'émission, électricité et gaz, or, etc.). Plus récemment, le secteur du bâtiment et de la construction a également été inclus dans la majorité des pays qui ont adopté ce mécanisme (Allemagne, Italie, Royaume-Uni, Suède).

Il présente toutefois des effets indésirables. Des travaux récents¹⁹¹ concluent que le déploiement de l'autoliquidation dans un pays peut entraîner la délocalisation de la fraude carrousel TVA vers d'autres pays frontaliers qui ne disposent pas de cette mesure, ce qui justifie la généralisation de ce mécanisme au sein de l'UE (cf. tableau 5 *supra*). Ce risque de délocalisation de la fraude avait été mentionné lors des discussions au sein du Conseil de l'Union européenne sur le mécanisme d'autoliquidation généralisé (MALG)¹⁹².

Les administrations ne semblent pas mesurer l'efficacité de l'autoliquidation. Elles tendent, à l'instar des pouvoirs publics italiens ou britanniques, à la considérer comme efficace en soi dans la lutte contre la fraude à la TVA, sans que des chiffrages précis sur les montants de TVA recouverts soient établis et publiés.

¹⁸⁹ OCDE, *Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies*, 2022.

¹⁹⁰ Pour mémoire : Allemagne, Danemark, Italie, Royaume-Uni et Suède.

¹⁹¹ Stiller, Wojciech & Heinemann, Marwin. (2021). *Do More Harm than Good? The Optional Reverse Charge Mechanism against VAT Fraud*.

¹⁹² Conseil de l'Union européenne, « [Mécanisme d'autoliquidation : prévenir la fraude à la TVA](#) », 2018.

S'agissant du mécanisme de paiement scindé, il est peu répandu au sein de l'Union, son efficacité étant perçue comme faible. Seuls États membres de l'UE, l'Italie et la Pologne, l'ont récemment mis en place, et le Royaume-Uni évalue l'intérêt d'un déploiement potentiel depuis 2018¹⁹³, sans que des précisions supplémentaires n'aient été annoncées publiquement à ce jour.

Certains pays sont revenus sur leur décision de déploiement du mécanisme de paiement scindé. Depuis le 1^{er} février 2020, la Roumanie a aboli son système dit « *VAT Split* » après l'avoir mis en place en octobre 2017, du fait des critiques importantes des acteurs concernés, principalement des entreprises, qui le considéraient comme une charge administrative trop importante. Cette décision gouvernementale faisait surtout suite à l'envoi d'une lettre par la Commission européenne¹⁹⁴ qui exigeait son retrait¹⁹⁵, en affirmant que le « *VAT Split* » contrevenait à la fois aux règles de l'UE en matière de TVA issues de la directive de 2006¹⁹⁶ et à la liberté de prestation de services¹⁹⁷.

En France, un rapport de l'Inspection générale des finances de novembre 2019 s'était déjà montré critique vis-à-vis de ce mécanisme. Il affirmait que « *l'intérêt économique du dispositif est faible, les coûts potentiellement très élevés dépassant les gains à attendre, par ailleurs difficiles à estimer* »¹⁹⁸. Il reprenait une étude de la Commission européenne de décembre 2017¹⁹⁹ qui jugeait son opportunité économique limitée. De potentiels effets indésirables existent également, tel le risque de créer de nouvelles formes de fraude concernant les exonérations et les remboursements de crédits de TVA, ainsi qu'un impact négatif sur la trésorerie des entreprises.

Ainsi, malgré un déploiement progressif de ces nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA, la priorité pour de nombreux États semble être davantage l'amélioration du contrôle fiscal et la réduction des erreurs des assujettis.

Les administrations priorisent les efforts sur l'amélioration de processus déjà existants plutôt que sur le déploiement des nouveaux mécanismes précités. Au Danemark, la priorité pour l'administration fiscale semble être la réduction des erreurs de déclaration au travers d'échanges de données par interfaces logicielles API (*application programming interface*) entre entreprises et administration. L'administration danoise estime en moyenne, sur les dix dernières années, qu'un assujetti sur deux commet des erreurs (intentionnelles ou non-intentionnelles) dans ses déclarations de TVA²⁰⁰.

¹⁹³ Consultation organisée par l'administration fiscale sur les « méthodes alternatives de paiement » : HM Revenue and Customs & HM Treasury, « *Alternative method of VAT collection – split payment* », novembre 2018.

¹⁹⁴ Commission européenne, [COM\(2018\)666](#), 8 novembre 2018.

¹⁹⁵ PwC Romania, « [The VAT Split payment mechanism, repealed as of 1 February 2020](#) », 30 janvier 2020.

¹⁹⁶ Mécanisme non-proportionné aux objectifs poursuivis, à savoir ceux d'assurer la perception correcte de la TVA et la prévention de l'évasion et fraude fiscales.

¹⁹⁷ En imposant une obligation pour les opérateurs non établis d'ouvrir un compte bancaire auprès d'une institution financière roumaine, le mécanisme contrevenait à l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE). Cf. KPMG Romania, « *European Commission tells Romania to end VAT split payment mechanism* ».

¹⁹⁸ IGF, *Sécurisation du recouvrement de la TVA*, novembre 2019, n° 2019-M-045-03.

¹⁹⁹ Commission européenne, *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*, étude réalisée par le cabinet Deloitte, décembre 2017.

²⁰⁰ Ce rapport est même de deux tiers en 2018 : cf. Skattestyrelsen, [Virksomhedernes skattebetaling](#), janvier 2022, p. 10.

Dans la continuité de la coordination entre États, une harmonisation des mécanismes de lutte contre la fraude s'impose afin de simplifier le cadre réglementaire, réduire la charge administrative pour les assujettis et mieux lutter contre la fraude.

Les représentants d'entreprises émettent le souhait d'un cadre réglementaire harmonisé entre États membres de l'UE²⁰¹. Les entreprises y sont favorables, car la multiplicité des mécanismes mis en œuvre est source de difficultés liées notamment à la compréhension du système fiscal et à un renchérissement de la charge administrative. Les administrations y sont également favorables, car cette harmonisation facilitera le recouvrement de la TVA et un repérage plus efficace des actes de fraude.

Le paquet de propositions législatives sur la « TVA à l'ère du numérique »²⁰², présenté par la Commission européenne le 8 décembre 2022, vise à tirer parti des progrès numériques pour mettre en place un système de TVA actualisé et plus résistant à la fraude. Il devrait permettre aux États membres, pendant les dix prochaines années, de récupérer chaque année 11 Md€ supplémentaires de recettes de TVA et aux entreprises d'économiser 5 Md€ par an en coûts de mise en conformité²⁰³.

Les dispositions de ce paquet introduisent principalement : (i) un passage à la déclaration numérique en temps réel fondée sur la facturation électronique pour les entreprises qui exercent des activités transfrontalières dans l'UE et un cadre harmonisé pour les transactions nationales ; (ii) une mise à jour des règles de TVA pour le transport de passagers et les plateformes d'hébergement de courte durée ; (iii) un enregistrement unique à la TVA dans toute l'UE en s'inspirant du modèle OSS déjà existant.

2.2.2.3. Si les pays les plus touchés se saisissent davantage des outils et mécanismes de lutte contre la fraude, il n'y a toutefois pas de relation univoque entre niveau de fraude et déploiement des mécanismes pour sécuriser le recouvrement de la TVA

Des États membres particulièrement touchés par la fraude à la TVA ont été parmi les premiers à développer des nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement en Europe.

Parmi les mécanismes de facturation électronique, transmission électronique de données, autoliquidation et paiement scindé, tous les pays « focus » ont mis en place au moins un mécanisme, quel que soit leur écart de TVA. Cependant, tandis que la France, l'Espagne et la Pologne ont d'importants chantiers en cours sur la facturation électronique, d'autres pays comme le Danemark ou le Royaume-Uni semblent privilégier d'autres moyens de lutte contre la fraude à la TVA. De son côté, la Suède, qui présente un très faible taux de fraude à la TVA, semble adopter une posture d'attente avant de déployer ces mécanismes.

Enfin, l'Italie est un cas particulier, avec une forte impulsion politique affichée de lutte contre la fraude, pionnier dans la mise en place de nombre de ces mécanismes, mais qui peine à évaluer les conséquences et résultats qui en découlent.

²⁰¹ Entretiens réalisés par la mission auprès des fédérations professionnelles provenant des pays « focus » : *ConfCommercio* en Italie, *Dansk Indutri* au Danemark, *Företagarna* en Suède, *Bundesverband der deutschen Industrie* en Allemagne.

²⁰² Commission européenne, « [La TVA à l'ère du numérique](#) », 2022.

²⁰³ Commission européenne, « [Questions and Answers: VAT in the Digital Age](#) », 8 décembre 2022.

Ce manque d'évaluation *a posteriori* constitue un écueil à éviter pour le déploiement de nouvelles politiques en France, notamment pour la mise en place de la facturation électronique et de la transmission électronique de données, obligatoires à partir de 2024²⁰⁴. Il sera donc nécessaire d'évaluer les effets de ces mécanismes sur l'efficacité du contrôle fiscal, sur le recouvrement de la TVA et sur la charge administrative des entreprises assujetties.

2.3. La simplicité du système de TVA n'est pas la seule clé d'explication de l'efficacité du recouvrement

Pour assurer le rendement maximal attendu de la TVA, la simplicité du système est souvent recherchée par les États, car elle est regardée comme facilitant la compréhension de l'imposition et, partant, comme permettant de réduire les erreurs de déclaration et de recouvrement. Une part importante de la fraude est ainsi vue de manière non-intentionnelle, du fait d'un régime juridique trop sophistiqué²⁰⁵.

Simplifier le système de TVA apparaît toutefois complexe à cause de l'effet cliquet²⁰⁶ des taux réduits, illustré par le cas britannique (*cf.* encadré 11) et peut ne pas avoir les effets recherchés en termes d'efficacité.

2.3.1. Les expériences étrangères témoignent d'une dépendance au sentier des taux de TVA qui explique la difficulté à en simplifier l'architecture

La mise en place des systèmes de TVA et l'évolution des différents régimes illustrent la nécessité, pour chercher à réformer et simplifier le système de TVA, d'obtenir un consensus politique et un accord trans-partisan. En Allemagne, le déploiement de la TVA en 1968 a reposé sur l'ambition conjointe des ministres des finances, Franz-Joseph Strauss, et de l'économie, Karl Schiller, de deux camps différents (respectivement chrétien-démocrate de la CDU/CSU et social-démocrate de la SPD), en période dite de « grande coalition »²⁰⁷. C'est aussi dans un moment de large consensus que le passage du taux normal de 16 à 19 % a pu intervenir en 2007. En Suède, c'est la « réforme du siècle » (*Århundradets skattereform*) qui a conduit en 1991 à amender en profondeur le système de TVA²⁰⁸. Cette vaste simplification du système fiscal suédois, qui touchait notamment la TVA, a résulté d'un accord politique entre les sociaux-démocrates et le *Folkpartiet* (parti libéral), et a été élaborée sur une période de quinze années (1976-1991).

²⁰⁴ Déploiement progressif des obligations entre 2024 et 2026 en fonction de la taille des entreprises.

²⁰⁵ L'agence suédoise des impôts considère ainsi que des « règles de taux compliqués ou l'ignorance de ces règles peut conduire à des fautes et des erreurs » (in Skatteverket, « [The development of the tax gap in Sweden](#) », 2014).

²⁰⁶ Phénomène qui empêche le retour en arrière d'un processus une fois un certain stade dépassé.

²⁰⁷ En période de « grande coalition », les deux partis populaires allemands de centre-droit (CDU/CSU) et de centre-gauche (SPD), qui n'ont à eux seuls aucune majorité au parlement, gouvernent ensemble.

²⁰⁸ Le taux normal passe à 25 %, et le nombre de dérogations significativement limitées. Des taux réduits sont toutefois introduits dès 1992.

Dès lors, les projets de simplification des systèmes de TVA s'insèrent souvent dans des démarches de réforme d'ampleur de la fiscalité globale d'un pays. En Espagne, le « livre blanc pour la réforme fiscale »²⁰⁹, établi en mars 2022 par un comité d'experts et d'universitaires sur la demande du Premier ministre espagnol, vise à « *adapter le système fiscal [espagnol] au XXI^e siècle* ». Parmi les propositions formulées sur l'ensemble des impôts espagnols, la « *transition graduelle vers une TVA simplifiée* » entendue comme une TVA à taux unique et à exonérations limitées, est promue comme un élément central pour un système fiscal compréhensible et efficace. En Italie, la 6^{ème} commission des finances de la Chambre des députés et du Sénat a émis des propositions quant à la « *révision du système d'imposition* » (*revisione del sistema fiscale*) ; l'article 4 de la proposition de loi (*disegno di legge*) qui en a découlé et qui était consacrée à l'ensemble des impôts, prévoit ainsi la « *rationalisation de la structure de la TVA, s'agissant en particulier du nombre et du niveau des taux et de la répartition des bases imposables [...], en vue de simplifier la gestion et l'application de l'impôt, combattre l'érosion et l'évasion fiscales et améliorer l'efficacité du système fiscal [...]* »²¹⁰.

Encadré 10 : Les conditions d'une réforme fiscale réussie des systèmes de TVA

À partir d'exemples (ou contre-exemples) étrangers, il est possible d'identifier quelques conditions à réunir pour réussir une réforme de la TVA et notamment pour simplifier le système :

- un **soutien politique large** est nécessaire. En Allemagne, le ministre des finances Wolfgang Schäuble a lancé, au début des années 2010, plusieurs chantiers de simplification de la fiscalité, pesant notamment sur la consommation, qui n'ont pas abouti faute d'accord entre les partis ;
- le soutien politique doit s'accompagner d'un **large consensus dans la population**. L'affaire de la « *pasty tax* » au Royaume-Uni en 2012 illustre les conséquences d'une absence de prise en compte de l'opinion publique : la simplification du régime des taux zéros, appliqués de manière peu lisible aux produits « chauds » vendus à emporter, pour leur appliquer le taux normal, n'a pas pu être conduite du fait du sentiment d'injustice des consommateurs face à l'augmentation des prix qui allait en résulter ;
- un **temps suffisant de réflexions et d'échanges**, souvent de plusieurs années, est indispensable, notamment pour s'assurer d'un soutien politique large et d'un appui de l'opinion publique. La « *réforme du siècle* » (*cf. supra*) suédoise a abouti après quinze années de concertations ;
- la question de la **temporalité** de la réforme fait débat. Certains promeuvent l'idée d'une transformation progressive du système de TVA : le « Livre blanc » espagnol de 2022 recommande ainsi une simplification graduelle, au minimum pour éviter les effets éventuellement délétères d'une réforme immédiate, et un accompagnement significatif et progressif des secteurs touchés. Des chercheurs considèrent toutefois qu'au regard des oppositions vis-à-vis de toute modification des systèmes de TVA, une réforme d'ampleur, ou « *big-bang* », doit être privilégiée²¹¹. En tout état de cause, une prise en compte de la gradualité de la réforme est indispensable ;
- l'intégration de la question de la TVA dans une réflexion plus large sur la **refonte globale du système fiscal** d'un État est également un élément permettant de limiter les oppositions et de faciliter l'application de la réforme, comme l'illustre la « *réforme du siècle* » suédoise.

Source : Rapporteurs.

²⁰⁹ [Libro Blanco sobre la reforma tributaria](#), 2022.

²¹⁰ « *razionalizzazione della struttura dell'IVA, con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote, allo scopo di semplificare la gestione e l'applicazione dell'imposta, contrastare l'erosione e l'evasione fiscali e aumentare il grado di efficienza del sistema impositivo in coerenza con la disciplina europea armonizzata dell'imposta* » in [DDL S. 2651](#), 2022.

²¹¹ R. de la Feria et M. Walpole, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3723750, British Tax Review, décembre 2020.

Même en réunissant les principaux partis et en appuyant la volonté de simplification sur des analyses détaillées d'experts (cf. encadré 10), les réformes de la TVA peuvent achopper sur ce qu'il convient d'appeler une dépendance au sentier des taux réduits. En Suisse, la volonté de simplifier le système de TVA a émergé à partir d'une consultation publique de 2007, cherchant à supprimer les taux réduits, tout en diminuant le taux normal. Les estimations du gouvernement établissaient une forte réduction des coûts de conformité des entreprises²¹², voire une augmentation du PIB²¹³ qui auraient résulté de la réforme. Le taux unique de 6,1 % n'a pourtant pas été mis en place : en 2010, la commission de l'économie et des redevances du conseil national (CER-CN) n'était pas « convaincue que l'introduction d'un taux unique soit la meilleure solution pour la simplification des taux »²¹⁴, préférant un modèle à deux taux, et le projet fut définitivement abandonné en 2013 du fait d'une absence d'accord entre les différentes instances de gouvernement helvétiques.

Cet effet cliquet des taux est perceptible, même en cas de rétablissement effectif du taux normal. En Espagne, lors de la réforme générale de la TVA de 2012²¹⁵, certains biens et services comme les activités culturelles, les services de coiffeurs ou les pompes funèbres, auparavant taxés au taux réduit, passent au taux normal. Toutefois, les secteurs artistiques (2014), étendus aux spectacles et concerts (2017) et au cinéma (2018) retrouvent progressivement le taux réduit dans les années qui suivent.

Encadré 11 : Les conséquences du Brexit sur le système de TVA au Royaume-Uni, illustration de la dépendance au sentier des taux

La campagne menée par les partisans du *Leave*²¹⁶ insistait sur le carcan des règles européennes, enserrant selon eux notamment les marges de manœuvre du Royaume-Uni en matière de taux et d'exonérations de TVA. L'une des revendications, énoncée entre autres par Boris Johnson, consistait par exemple à supprimer la TVA pesant sur l'énergie pour réduire la facture des ménages²¹⁷.

Après la sortie effective du Royaume-Uni de l'UE, plusieurs projets de baisse de TVA ont été portés. Rencontrée par les rapporteurs, l'administration fiscale britannique a fait état d'importantes demandes de taux réduits, pour un montant de l'ordre de 40 à 50 Md£. Lors de la campagne pour le poste de *leader* du parti conservateur (les *Tories*) et donc de Première ministre, Liz Truss avait envisagé d'après la presse la baisse de 5 points de TVA pour créer un « stimulus fiscal » comparable à celui de 2008-2010. L'effet estimé était d'une réduction de 1 300 £ par an par ménage, avec un coût chiffré à 38 Md£ pour les finances publiques britanniques. Une fois au pouvoir, la Première ministre n'avait toutefois pas engagé cette baisse, qui ne faisait d'ailleurs pas partie des mesures du budget de septembre 2022, appelé « mini-budget »²¹⁸.

Depuis le Brexit, il semblerait que le Royaume-Uni ait simplement élargi le taux zéro de TVA sur les panneaux solaires et les produits d'hygiène féminine, ce qui n'était certes pas possible selon la directive de 2006, mais envisageable après la révision d'avril 2022.

Source : Rapporteurs.

²¹² Communiqué de presse du département fédéral des finances de la Confédération suisse, « [Message sur une TVA simplifiée avec moins d'exceptions et un taux unique](#) », 26 juin 2008.

²¹³ Frank Bodmer, [Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien](#), avril 2007.

²¹⁴ Site de l'administration fédérale des contributions, « [Révision de la loi TVA et simplification de la TVA](#) », consulté en novembre 2022.

²¹⁵ [Real Decreto-ley 20/2012](#) du 13 juillet 2012 : le taux normal de TVA passe de 18 % à 21 % tandis que le taux réduit passe de 8 % à 10 % et que le taux super-réduit reste à 4 %.

²¹⁶ Partisans d'une sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne.

²¹⁷ Communiqué de Michael Gove, Boris Johnson et Gisela Stuart, « Voter *Leave* pour supprimer la TVA sur l'essence » ([Vote Leave to cut VAT on fuel](#)), 31 mai 2016.

²¹⁸ Seule une mesure concernant la remise en place de l'exonération de TVA pour les touristes étrangers, supprimée un an plus tôt, faisait partie des annonces.

2.3.2. Un système simple n'est pas forcément un système qui permet d'assurer un rendement maximal de TVA

L'idée même qu'un système simple soit nécessairement un système efficace ne s'applique pas aux régimes de TVA. Le Danemark présente ainsi l'un des systèmes les plus simples au monde, avec un taux unique élevé mais stable dans le temps, aucun taux réduit et des règles claires et lisibles en matière d'exonérations. Pourtant, l'écart de TVA tel que calculé par la Commission européenne est en général légèrement plus élevé ou égal à celui de la France, entre 2015 et 2019²¹⁹ (cf. graphique 13). Un rapport de la Cour des comptes danoise (*Rigsrevisionen*) notait en 2020²²⁰ que le *Skattestyrelsen*, l'agence des impôts, ne conduisait pas assez de contrôles, que ces derniers n'étaient pas assez ciblés et efficaces, et que les pouvoirs de l'agence n'étaient pas exercés de manière satisfaisante, notamment pour le recouvrement du paiement des amendes.

À l'inverse, la complexité de l'architecture des taux n'est pas en soi un obstacle à l'efficacité du système. Contrairement au Danemark, la Suède possède deux taux réduits. Cette complexité apparente se résout par une utilisation des outils informatiques qui permettent de faire facilement la part de ce qui ressort de chaque taux et de les inscrire automatiquement dans les registres des entreprises. Les efforts des fédérations de professionnels comme la *Svenskt Näringsliv* ou *Företagarna* se concentrent sur l'élargissement de la base, la remise en cause des exonérations ou l'augmentation du seuil d'enregistrement, plutôt que sur l'établissement d'un taux unique²²¹. Au regard de l'écart de TVA calculé par la Commission européenne, celui de la Suède est systématiquement inférieur de cinq points à celui du Danemark, indiquant notamment une plus grande efficacité dans le recouvrement et une fraude moins importante.

Enfin, certaines complexités des régimes de TVA ont en réalité une explication rationnelle et ne doivent pas être supprimées uniquement dans un but de simplification. Il est ainsi difficile de définir la base taxable de services qui font traditionnellement l'objet d'exonérations, comme le secteur de la santé, de l'éducation ou encore les jeux de loterie. Si l'élargissement de la base est recherché, c'est moins pour simplifier le système de TVA que pour résoudre les effets de bord de l'exonération de certains secteurs (cf. *supra*).

²¹⁹ Sauf en 2016, mais le différentiel est de 0,1 point. L'année 2020 marquée par la crise sanitaire apparaît à cet égard atypique.

²²⁰ Rigsrevisionen, [VAT control](#), avril 2020.

²²¹ Cf. par exemple Svenskt Näringsliv, [Exempt from VAT is not the same as free from VAT](#), 2019.

3. L'utilisation de la TVA comme outil de politique publique et sa compréhension dans le débat public diffèrent selon qu'elle est vue comme isolée ou intégrée à un système fiscal et redistributif plus large

Le dernier axe d'investigation concerne les débats au cœur desquels se trouve la TVA dans le monde, et plus particulièrement en Europe.

En tant qu'impôt pesant sur la consommation, elle est tout d'abord vue comme un instrument aisé à utiliser en temps de crise, souvent toutefois pour des raisons davantage court-termistes qu'issues d'une forme de rationalité économique (1), mais aussi comme un moyen d'orienter les comportements à plus long terme, contrairement à sa finalité originelle de rendement (2).

En tant qu'elle fournit d'importantes ressources à l'État alors qu'elle n'est pas pensée comme un outil de redistribution, elle peut également être considérée comme « régressive », c'est-à-dire injuste, car pesant de manière relativement plus importante sur les ménages les plus modestes, sans que cette conviction soit en réalité partagée dans l'ensemble des pays européens (3).

3.1. En tant qu'outil conjoncturel, la TVA est souvent mobilisée en temps de crise sans que l'efficacité économique des mesures prises soit documentée

Alors que la science économique recommande de ne toucher à la TVA que d'une main tremblante, la plupart des États, à l'exception notamment de la France, n'hésitent pas à recourir à des baisses de TVA, en particulier en période de crise (financière, sanitaire ou énergétique).

3.1.1. La théorie économique relève une inefficacité de la baisse des taux de TVA pour réduire les prix à court terme

Les analyses des économistes s'appuient sur les expériences passées pour tirer des conclusions s'agissant des conséquences d'un changement de taux de TVA (cf. rapport particulier n° 4).

D'après les études les plus récentes, trois éléments sont à retirer des études économétriques réalisées à partir notamment de la baisse de TVA sur le secteur de la coiffure en Finlande en 2007, sur la restauration en France en 2009, ou encore le « stimulus fiscal » au Royaume-Uni en 2008-2010 :

- ◆ **une baisse de TVA n'est pas répercutée totalement dans le prix.** Les entreprises ont tendance à augmenter leurs marges²²² ; mais ce sont les entreprises aux marges les plus réduites qui seront susceptibles de moins répercuter la dépense fiscale²²³ ;
- ◆ **une hausse est répercutée entièrement et immédiatement sur le prix**, alors qu'une baisse de TVA ne le sera à tout le moins que partiellement et sur une durée plus étalée. Il existe à cet égard des « **effets asymétriques** »²²⁴ ;
- ◆ **la TVA n'a que peu ou pas d'impact sur le commerce international**, et les différences de taux ne jouent que marginalement sur la compétitivité des pays²²⁵.

²²² Sur la réduction de TVA en France en 2009 pour les restaurants : Y. Benzarti et D. Carloni, *Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France*, American Economic Journal, septembre 2017.

²²³ T. Kosonen, *More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes*, Journal of Public Economics, 2015.

²²⁴ Y. Benzarti, D. Carloni, J. Harju et T. Kosonen, *What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value Added Taxes*, NBER, décembre 2020.

²²⁵ Y. Benzarti et A. Tazhitdinova, *Do Value-Added Taxes Affect International Trade Flows? Evidence From 30 Years of Tax Reforms*, American Economic Journal, août 2019.

La théorie économique en retire plusieurs recommandations de politique publique. Tout d'abord, une réduction de TVA peut être efficace si l'objectif n'est pas de faire baisser les prix à court terme ou de juguler l'inflation, mais d'opérer un transfert de revenus à un secteur, ou d'accompagner la relance économique. Par ailleurs, du fait de l'incidence asymétrique des modifications de taux de TVA, il importe d'anticiper les effets inflationnistes d'une remontée de taux de TVA liés à un effet cliquet, après par exemple une mesure temporaire d'application de taux réduit. Enfin, la différence d'architecture de taux ne modifie pas fondamentalement le comportement des agents économiques²²⁶.

3.1.2. Réduire ou augmenter le taux de TVA est toutefois une façon traditionnelle pour un État de répondre à une situation de crise

Les décisions des États s'agissant des modifications de taux de TVA reflètent une prise en compte partielle des apports de la science économique, notamment en sortie de crise sanitaire.

3.1.2.1. Une dynamique de hausse du taux normal de TVA dans les principaux pays européens a fait suite à la crise financière de 2008

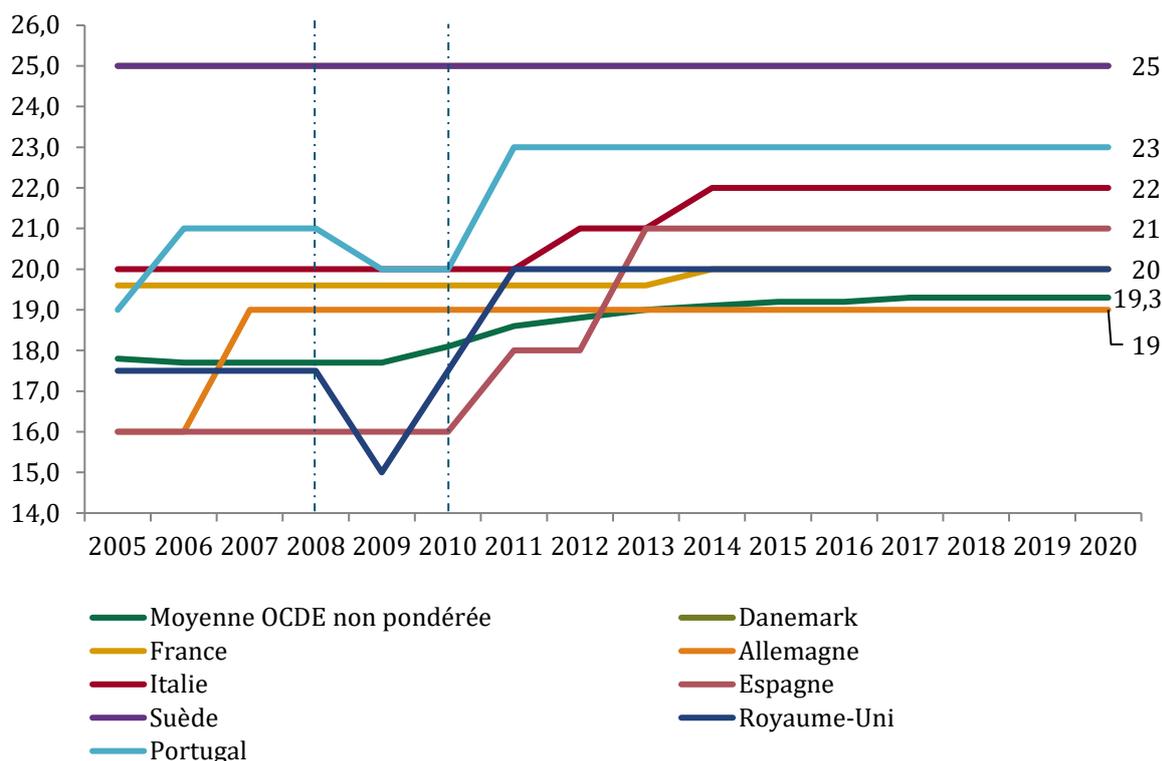
La crise financière de 2008 a été l'occasion de mesurer les différences d'approche des États quant à l'utilisation de la TVA. Du fait de la contraction économique qui s'en est suivie, le Royaume-Uni a cherché à créer un « stimulus fiscal » par une baisse de 2,5 points du taux normal (passant de 17,5 % à 15 %) entre le début décembre 2008 et la fin décembre 2009, dont les effets ont été conformes à l'objectif : le volume des ventes a augmenté et généré une hausse des dépenses, les consommateurs ayant eu tendance à avancer leurs achats²²⁷.

À partir de 2009 et de la prise en considération de la forte dégradation des soldes publics, un mouvement de hausse des taux normaux a été perceptible (cf. graphique 17). Ainsi au Royaume-Uni (de 17,5 % à 20 % en 2010), en Espagne (en trois temps de 16 % à 22 % entre 2010 et 2014), en Italie (de 20 % à 21 % en 2011), enfin en France (de 19,6 % à 20 % en 2014), les gouvernements ont cherché à sécuriser davantage leurs ressources fiscales. Le Portugal a également suivi une telle politique : après une baisse d'un point du taux normal en juillet 2008 pour répondre à l'urgence de la crise financière, il est revenu à 21 % en 2010, puis est passé à 23 % en 2011.

²²⁶ Comme tend à le prouver l'hétérogénéité en Europe des taux standards de TVA.

²²⁷ T. Crossley, H. Low et C. Sleeman, *Using a temporary indirect tax cut as a fiscal stimulus: evidence from the UK*, juillet 2014.

Graphique 17 : Évolution des taux standards de TVA depuis 2005²²⁸



Source : Rapporteurs à partir des données OCDE.

Cette évolution des taux normaux s'est accompagnée également d'une augmentation du niveau des taux réduits. Au Portugal, les deux taux réduits ont été augmentés d'un point au 1^{er} juillet 2010. En Espagne, tandis que le taux super-réduit est resté à 4 %, le taux intermédiaire est passé de 7 % à 8 % en 2010, puis à 10 % en 2012.

Dans les États hors Union européenne, une tendance de hausse après crise a pu être observée, mais de manière plus limitée. En Nouvelle-Zélande, le taux standard est passé de 12,5 % à 15 % en 2010. En Suisse, il a été relevé de 0,4 point en 2011. Au Mexique, le taux normal et le taux réduit ont augmenté d'un point en 2010²²⁹.

3.1.2.2. En sortie de crise sanitaire, de nombreux États ont procédé à des baisses de TVA générales ou ciblées, de manière toutefois non systématiquement évaluée

La crise sanitaire, débutée en mars 2020 et ayant vu dans la majeure partie des pays européens des confinements successifs contracter la consommation et la richesse nationale, a conduit les États à réagir pour soutenir la demande et préserver les entreprises. De nombreuses mesures de soutien à la trésorerie de ces dernières ont été adoptées, notamment par le report des paiements de la TVA, le remboursement facilité de la TVA, voire en décidant de suspendre les pénalités qui pouvaient s'appliquer aux entreprises.

²²⁸ Les taux indiqués sont ceux applicables au 1^{er} janvier de chaque année. Les baisses temporaires de taux intervenues en infra-annuel n'apparaissent donc pas dans le graphique.

²²⁹ De 15 % à 16 % et de 10 % à 11 % respectivement.

Surtout, au-delà des dérogations accordées au niveau européen dès mars 2020 pour faire face à la pandémie (cf. encadré 12), **plusieurs États ont décidé de diminuer la TVA pesant sur certains produits ou secteurs de manière temporaire**. En Belgique, le taux réduit concernant les denrées alimentaires consommées sur place dans les restaurants et cafés est passé de 12 % à 6 % en mai 2020, avant d'être étendu aux boissons, jusqu'à la fin du mois de septembre 2021. En Grèce, les cinémas et manifestations culturelles ou sportives se sont vus appliquer un taux réduit de 13 % entre juin 2020 et avril 2021. Aux Pays-Bas, les cours d'activité sportive réalisés en visioconférence ont été taxés au taux réduit de 9 % entre le 16 mars et le 1^{er} juillet 2020. En Autriche, un taux de 5 % a été appliqué du 30 juin 2020 au 31 décembre 2021 pour les restaurants et les services d'hôtellerie, ainsi que pour certains services et biens culturels (entrée aux manifestations culturelles et aux cinémas notamment), et aux livres et périodiques (y compris sous format électronique).

Encadré 12 : L'évolution des règles européennes régissant la TVA pendant la crise sanitaire

En réaction à la pandémie, la Commission européenne a décidé dès avril 2020 de suspendre les droits de douane mais également la TVA pesant sur l'importation de matériel médical. Cette décision, qui a été appliquée par l'ensemble des États membres de l'UE a été prolongée jusqu'en décembre 2022 pour cinq États (Autriche, Belgique, Lettonie, Slovaquie, Portugal) qui en avaient fait la demande.

De plus, à partir de décembre 2020, les États ont pu exonérer de TVA les vaccins contre la Covid-19 (ne pouvant jusque-là être soumis qu'à un taux réduit) et le matériel de dépistage. Ces dispositions spéciales ont pris fin en avril 2022 par la révision de la directive TVA.

Dans ce contexte, de nombreux pays européens ont appliqué des taux réduits ou nuls aux livraisons de matériels et équipements médicaux utiles dans la lutte contre la Covid-19, dont l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Espagne, la France, la Grèce, les Pays-Bas et le Portugal. Dans son bilan des réductions temporaires des taux de TVA pendant la crise, l'OCDE²³⁰ cite notamment les taux zéro mis en place en Allemagne, Pays-Bas, en Pologne et au Portugal sur les dons aux hôpitaux de matériels et équipements médicaux.

Source : Rapporteurs.

Enfin, deux États, l'Allemagne et l'Irlande, ont décidé de baisses générales et pérennes de TVA. L'Irlande a ramené le taux normal de 23 % à 21 % sur une période de six mois, du 1^{er} septembre 2020 au 28 février 2021. L'Allemagne a abaissé le taux normal de 19 % à 16 % et le taux réduit de 7 % à 5 % entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ; les hôtels et les restaurants, autrefois soumis au taux normal, se sont vus appliquer le taux réduit, de 5 % en 2020 puis de 7 % jusqu'au 30 juin 2021. **En dehors de l'Union européenne, d'autres États ont adopté une telle stratégie de baisse générale**, comme la Norvège qui a abaissé le taux réduit de 12 % à 6 % entre avril et décembre 2020.

²³⁰ OCDE, *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, 2021.

Si la majorité des États européens n'a pas eu recours à la TVA en-dehors des domaines médicaux et de lutte contre la pandémie, huit pays de l'espace économique européen ont fait le choix d'une baisse de TVA, dont cinq de manière ciblée et temporaire (cf. tableau 6).

Tableau 6 : Les baisses de TVA décidées en sortie de crise sanitaire en Europe, hors mesures de lutte contre la Covid-19 (2020-2021)

Pays	Baisse ciblée et temporaire ²³¹	Baisse générale et temporaire du taux normal	Baisse générale et temporaire du taux réduit
Allemagne	-	X	X
Autriche	X	-	-
Belgique	X	-	-
France	-	-	-
Grèce	X	-	-
Irlande	-	X	-
Norvège	-	-	X
Pays-Bas	X	-	-
Royaume-Uni	X	-	-

Source : Rapporteurs.

Ces différentes décisions semblent peu reposer sur des évaluations *a priori*, et leurs résultats font l'objet d'analyses divergentes. Prises dans l'urgence, elles n'ont pas été appuyées par des raisonnements économiques, si ce n'est la volonté de soutenir un secteur ou l'économie dans son ensemble. Ainsi peuvent se lire les décisions de favoriser les secteurs de l'hôtellerie et de la restauration : le taux réduit de TVA en Allemagne leur a été appliqué jusqu'en juin 2021, soit après la fin du stimulus du second semestre 2020, dans un but manifeste de soutien à une filière touchée par les périodes de confinement.

Les effets même de ces politiques ne sont pas clairs (cf. rapport particulier n° 4). S'agissant de la baisse générale en Allemagne, les travaux des économistes concluent tantôt à une incidence limitée sur la consommation²³², tantôt à un fort impact sur les dépenses des particuliers, en hausse de 34 Md€ d'après les recherches les plus récentes²³³. En Autriche, de manière contre-intuitive et contraire aux travaux des économistes, la fin de la mesure ciblée et temporaire de réduction du taux de TVA pour la restauration et l'hébergement n'a, semble-t-il, pas conduit à une augmentation du prix pour les consommateurs, une fois le taux précédent rétabli²³⁴.

²³¹ Application d'un taux réduit à un secteur ou un produit qui n'en bénéficiait pas jusque-là.

²³² Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung, *Hat die Mehrwertsteuersenkung den Konsum belebt?*, Janvier 2021.

²³³ NBER Working Papers, *A Temporary VAT Cut as Unconventional Fiscal Policy*, octobre 2021.

²³⁴ S. Loretz, O. Fritz, *Wirkungen der im Zuge der COVID-19-Krise reduzierten Mehrwertsteuersätze*, juin 2021.

3.1.3. La TVA est pour les pouvoirs publics un outil simple à utiliser et aux effets rapides en situation d'urgence, comme le montrent les décisions prises par les gouvernements pour contrer les effets du renchérissement des coûts de l'énergie

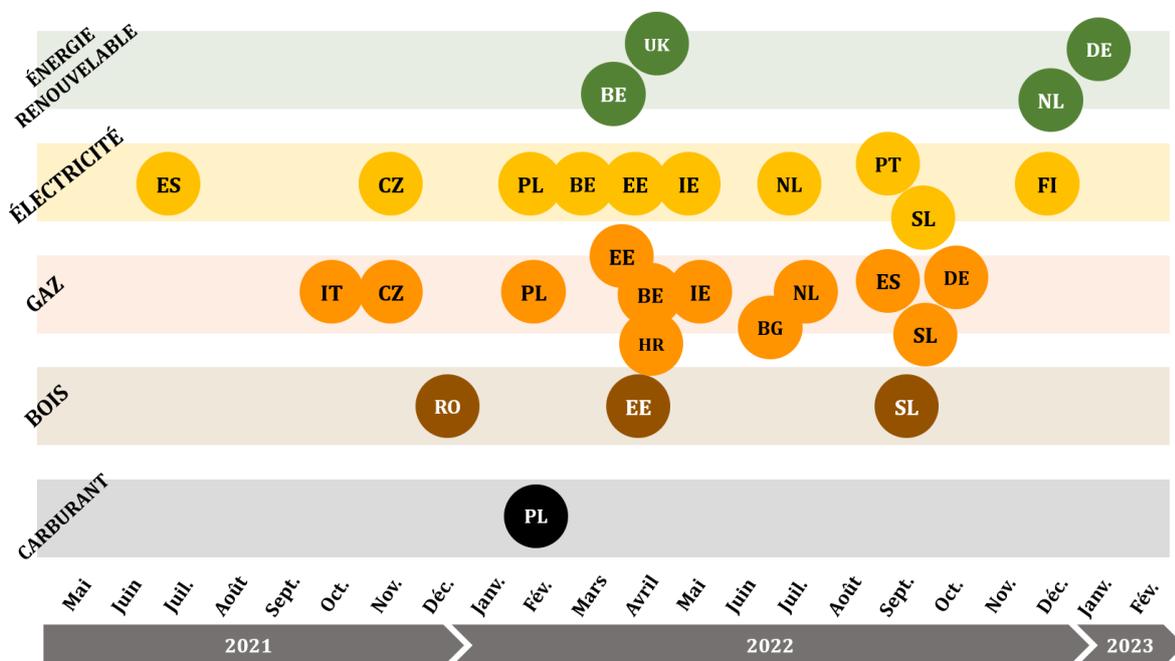
L'utilisation sectorielle de la TVA se retrouve, de manière plus marquée encore, pendant la crise énergétique qui a conduit, au moins à partir d'octobre 2021, à une hausse importante des prix pesant sur le gaz, l'électricité, le fioul domestique ou le carburant dans le monde et singulièrement en Europe.

3.1.3.1. Le contexte actuel d'inflation et de hausse des prix de l'énergie depuis la deuxième moitié de l'année 2021 conduit de nombreux États, à l'exception notamment de la France, à engager des baisses de TVA

En cas de hausse des prix de l'énergie, l'application d'un taux réduit à la place du taux normal est un outil régulièrement utilisé par les pays : en 2014-2015, la Belgique a par exemple baissé la TVA pesant sur la consommation électrique des ménages²³⁵.

La situation particulière en Europe résultant de la sortie progressive des mesures de confinement et des conséquences de l'invasion de l'Ukraine par la Russie à compter du 24 février 2022 a conduit de nombreux États à recourir à des baisses de TVA sur l'électricité, le gaz, voire le bois de chauffage ou le carburant pour contenir la hausse des prix pour les ménages. À la fin de l'année 2022, seuls sept États membres de l'UE sur les 27²³⁶, dont la France, avaient choisi de ne pas utiliser cet instrument (cf. figure 4). La majeure partie des réductions se concentre sur le gaz, qui représente environ 1/5^{ème} du mix énergétique européen, et fait suite à l'agression russe et à l'approfondissement de la déstabilisation des marchés européens du gaz qui s'en est suivie.

Figure 4 : Mesures de réduction de TVA dans le secteur de l'énergie prises par les États membres de l'UE-28 (2021-novembre 2022)



Source : Rapporteurs.

²³⁵ Au 1^{er} avril 2014 et jusqu'au 31 août 2015, le taux de TVA pesant sur l'électricité est passé de 21 % à 6 % en Belgique ; cf. [article 1, bis de l'Arrêté royal n° 20](#), du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, dans sa rédaction de 2015.

²³⁶ France, Autriche, Hongrie, Danemark, Suède, Slovaquie et Lituanie.

L'électricité est également concernée par les taux réduits de TVA. L'Espagne est le premier État européen à avoir engagé une telle baisse, en deux temps : d'abord du taux normal de 21 % au taux intermédiaire de 10 % en juillet 2021 ; puis au taux réduit de 5 % en juillet 2022 (avant qu'une baisse de TVA sur le gaz ne soit décidée en septembre 2022, directement de 21 % à 5 %). Ces décisions visaient à préserver la situation des ménages au tarif réglementé qui, du fait de la structuration du marché de l'énergie en Espagne, sont directement exposés au prix de marché de gros de l'électricité.

De manière générale, le choix de l'énergie concernée par la dépense fiscale résulte de la prise en compte du mix énergétique national et de considérations politiques. L'Italie n'a introduit de baisse de TVA que sur le gaz, car il constitue 39 % de son énergie brute disponible²³⁷. En République tchèque, le gouvernement d'Andrej Babiš a décidé la suppression totale de TVA sur l'électricité et le gaz en novembre et décembre 2021, dans un contexte de hausse significative des factures pour les ménages. Le gouvernement suivant est revenu sur cette décision qui, outre son incompatibilité avec les textes européens²³⁸, fragilisait les recettes de l'État alors même que les dépenses publiques étaient en hausse. D'autres États, minoritaires, d'Europe de l'est, ont décidé des baisses de TVA sur le bois de chauffage ou sur le carburant (cf. figure 4).

Une des implications de la crise énergétique en Europe est également l'attrait renouvelé des énergies renouvelables, qui fournissent un certain degré de souveraineté énergétique. L'instauration de taux zéro de TVA sur l'installation des panneaux photovoltaïques, au Royaume-Uni, en Belgique, aux Pays-Bas et en Allemagne, est à la fois une conséquence de la hausse des prix et l'expression d'une volonté d'utiliser la TVA à des fins structurelles.

²³⁷ D'après Eurostat (chiffres de 2019).

²³⁸ Cette décision équivalait à introduire une TVA à taux zéro sur l'électricité et le gaz, ce qui n'est pas permis par la directive de 2006 révisée.

3.1.3.2. Dans ce contexte, la TVA apparaît pour les gouvernements comme un outil de second rang, facilement mobilisable, aux effets presque immédiats et sur lequel il est simple de communiquer

Il est important de noter que dans la plupart des cas, la baisse de TVA sur l'énergie est une option de second rang et intervient après d'autres décisions de politique publique. Pour contenir la hausse du carburant « à la pompe », les différents gouvernements ont en général choisi une baisse de l'accise pesant sur le diesel et l'essence²³⁹ ou, à l'instar de la France et de l'Espagne, des actions ciblées sur les distributeurs²⁴⁰. Pour l'électricité et le gaz, une baisse des accises pesant sur l'énergie est privilégiée : les accises sur les carburants ont été gelées en 2022 et 2023 au Royaume-Uni sans que la TVA soit modifiée. Cette baisse peut venir en amont ou en complément des réductions de TVA, voire de plafonnement de tarifs, comme pour l'Espagne²⁴¹, ou s'accompagner d'aides ciblées aux ménages, comme en France avec le chèque énergie. En Europe, seule la Lituanie n'a décidé aucune réduction de taxe, de TVA ou d'accise, pesant sur l'énergie²⁴². Hors d'Europe, les États semblent privilégier les accises (Corée) ou les transferts directs (Japon, Australie), et hormis le Costa Rica²⁴³ et la Turquie²⁴⁴, aucune baisse de TVA sur l'énergie n'a eu lieu dans les autres pays membres de l'OCDE.

Pour autant, en situation d'urgence, les gouvernements concernés semblent considérer que les atouts de la baisse de TVA l'emportent sur les inconvénients. Une baisse de TVA présente un effet d'annonce immédiat relativement à des mécanismes plus complexes de plafonnement des prix : en Grèce, si le plafonnement a été préféré pour le gaz et l'électricité, la TVA a tout de même été réduite pour le bois de chauffage devant la hausse significative des prix. Par ailleurs, agir sur la TVA a un effet plus fort sur le prix de l'énergie que la seule baisse des accises, puisque ces dernières font partie de l'assiette de la TVA ; en Espagne, la baisse de TVA précoce sur l'électricité et la baisse de l'accise²⁴⁵ ont été concomitantes de manière à maximiser les effets sur la facture des ménages. C'est pour cela que les mesures d'application de taux réduits étaient parfois décidées quand la baisse des taxes spécifiques sur l'énergie ne suffisait pas à contenir les prix, surtout dans les pays où leur taux est traditionnellement bas : puisque les droits d'accise polonais pesant sur le carburant étaient au niveau minimum européen²⁴⁶, le gouvernement a réduit la TVA appliquée à cette source d'énergie.

La baisse de TVA est également un outil simple à utiliser pour les gouvernements. Cette mesure ne nécessite pas d'ingénierie particulière, contrairement aux mesures ciblées sur les ménages qui imposent souvent des conditions de ressources et supposent une administration capable de gérer cette dépense de guichet. Par ailleurs, la baisse de TVA est facilement compréhensible par la population et il est donc aisé pour les pouvoirs publics de communiquer dessus : après avoir envisagé un système complexe appelée *Gasumlage* de soutien aux entreprises importatrices de gaz pour éviter les conséquences en chaîne sur les prix de l'énergie, le gouvernement allemand a introduit un taux réduit de TVA sur le gaz à partir d'octobre 2022, et jusqu'au mois de mars 2024, avec une communication davantage lisible²⁴⁷.

²³⁹ Par exemple la Suède, à partir du 1^{er} mai 2022.

²⁴⁰ 18 ct€ de remise en France, 20 ct€ en Espagne.

²⁴¹ D'après la mesure d'« exception ibérique » (*excepción ibérica*) autorisée par la Commission européenne, le gouvernement espagnol a limité par un plafonnement le prix du gaz servant à la production d'électricité pour réduire le prix final, à partir de septembre 2022.

²⁴² D'après une étude de l'Institut Bruegel, « [National Fiscal Policy responses to the Energy Crisis](#) », octobre 2022.

²⁴³ Ajout à l'article 8 de la [Ley de Impuesto al Valor Agregado](#), en mars 2022.

²⁴⁴ Taux réduit à 8 % appliqué sur l'électricité à partir de mars 2022.

²⁴⁵ L'*impuesto sobre la electricidad* est passé de 5,11 % à 0,5 % à l'été 2021.

²⁴⁶ Environ 0,33 ct€ / litre sur le diesel en 2021.

²⁴⁷ « La TVA sur le gaz est réduite », site du gouvernement allemand ([Mehrwertsteuer auf Gas wird gesenkt, Bundesregierung](#)) consulté en novembre 2022. Cette mesure était également prévue en complément du *Gasumlage*.

À long terme, toutefois, se pose la question pour les États des effets négatifs que leur pérennité comme leur suppression pourrait générer. Envisagées pour la plupart comme des baisses temporaires de TVA, parfois pour quelques mois seulement, les mesures engagées ont toutes été reconduites²⁴⁸, parfois jusqu'en 2024, voire jusqu'en 2029²⁴⁹, alors même que la révision de la directive TVA prévoit la fin des taux réduits de TVA sur les énergies carbonées à horizon 2030/2032. Si elles s'intègrent dans le paysage fiscal national, ces dépenses fiscales risquent d'être ensuite considérées comme acquises : le Royaume-Uni n'est jamais revenu sur les taux réduits de TVA sur l'énergie depuis leur mise en place en 1993. Dans le contexte d'une inflation qui s'installe, revenir sur les taux réduits peut avoir des effets déstabilisants pour l'économie en attisant l'inflation.

Au regard des effets négatifs du recours à la TVA pour contenir la hausse des prix de l'énergie, la France n'a pas utilisé cet outil mais a mis en place un bouclier tarifaire bloquant le niveau des prix du gaz et de l'électricité pour les ménages en 2022, en cohérence avec les résultats de la recherche économique et les principales conclusions tirées (cf. rapport particulier n°5).

3.2. En tant qu'outil structurel, la TVA est inégalement mobilisée pour orienter les comportements

3.2.1. Les taux réduits de TVA sont peu utilisés comme levier d'atteinte d'objectifs de long terme, hormis sur des enjeux environnementaux mais pour une efficacité discutée

Des taux réduits, notamment des taux zéro, ont été mis en place dans certains pays pour orienter les comportements de consommation vers les objectifs de long terme mais demeurent rares et principalement tournés vers les objectifs environnementaux.

En France, les travaux de rénovation énergétique sont soumis au taux réduit de TVA de 5,5 %²⁵⁰. En dehors de l'UE, certains pays ont mis en place des taux réduits sur les panneaux photovoltaïques comme l'Argentine en 2017 ou la Colombie en 2021. Aucun pays européen n'a en revanche mis en œuvre de taux réduit de TVA pour poursuivre des objectifs d'hygiène alimentaire. En Nouvelle-Zélande, pays où la TVA connaît peu de taux réduits, une proposition du gouvernement visant à instaurer un taux zéro pour les produits alimentaires sains a été rejetée en 2010, faute d'appui politique suffisant²⁵¹.

Étant donné que le nombre de pays qui ont introduit des taux réduits de TVA à des fins environnementales est limité, les preuves empiriques des effets de ces taux réduits sont rares. Les données tirées du Portugal, de la République tchèque ou encore du Royaume-Uni, ne sont pas concluantes²⁵².

²⁴⁸ La suppression de TVA sur l'énergie en République tchèque exceptée.

²⁴⁹ Comme le taux réduit de TVA sur le bois de chauffage qui concerne en Roumanie 3,5 millions de foyers.

²⁵⁰ Article 278-0 bis a du code général des impôts.

²⁵¹ D. White, *The New Zealand Broad Base, Uniform Rate GST: Virtue or Fallacy?*, décembre 2020.

²⁵² Institute for Environmental Studies, *'The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation'* DG Environment, European Commission, 2008.

Des modèles de simulation sont le plus souvent utilisés pour évaluer les effets environnementaux des taux réduits de TVA. Une étude de 2010²⁵³, par exemple, a simulé l'introduction d'un taux réduit de TVA pour les services de transport de passagers « longue distance » par train et l'introduction d'un taux standard pour les voyages aériens en Allemagne. Elle conclut que les changements de TVA entraîneraient des déplacements de la demande et réduiraient les émissions de carbone ainsi que la consommation d'énergie. Une autre étude portant sur le Royaume-Uni, financée par des entreprises du secteur du bâtiment, estimait qu'une éventuelle baisse de la TVA de 20 % à 5 % sur la rénovation des habitations pourrait générer un stimulus de 15,1 Md£ sur l'économie britannique et créer 95 000 emplois supplémentaires sur cinq ans²⁵⁴. Ces modèles de simulation demeurent donc frustes dans la mesure où ils sont fortement influencés par les hypothèses sous-jacentes et peuvent parfois être commandés par des professionnels du secteur qui ont intérêt à la baisse du taux de TVA.

Dans le cadre du « plan de protection du climat 2030 » (*Klimaschutzprogramm 2030*) de fin 2019, l'Allemagne a abaissé en 2020 le taux de TVA sur les billets de train « longue distance »²⁵⁵ de 19 % à 7 %. L'opérateur national *Deutsche Bahn* avait estimé alors pouvoir transporter 5 millions de passagers supplémentaires par an grâce à la baisse des prix des billets.

Ces expériences étrangères tendent à montrer que l'efficacité des taux réduits ou zéro sur des produits identifiés comme « vertueux » peut être très variable et dépend de l'élasticité-prix de la demande (cf. rapport particulier n° 5).

L'efficacité des taux réduits de TVA à des fins environnementales dépend essentiellement de l'élasticité-prix de la demande des biens taxés. Si les études concernant l'élasticité de la demande de produits vertueux pour l'environnement par rapport au prix sont généralement rares, les études existantes indiquent que la demande est plutôt élastique et que la consommation pourrait donc augmenter de manière significative en réponse à une réduction de prix. En outre, l'efficacité des taux réduits sur les produits respectueux de l'environnement dépend de la mesure dans laquelle les consommateurs sont disposés à passer de produits non durables à des produits durables, en réponse aux changements de prix.

Du côté de l'offre, les taux réduits de TVA incitent les fabricants à développer des technologies plus respectueuses de l'environnement, ce qui, à son tour, contribue à la réalisation des objectifs de la politique environnementale. Les fabricants de produits assujettis à un taux de TVA réduit ont un avantage concurrentiel car, d'une part, ils peuvent réduire les prix et donc réaliser une marge bénéficiaire plus élevée, et d'autre part, ils peuvent être en mesure d'augmenter leurs bénéfices s'ils conservent une partie de la réduction de la TVA.

L'efficacité des taux réduits pour atteindre les objectifs environnementaux est soumise toutefois à trois limitations résultant de la nature indirecte de la TVA. Premièrement, il est impossible de cibler des consommateurs spécifiques avec des taux de TVA réduits. Deuxièmement, les taux réduits de TVA n'incitent pas les entreprises à consommer davantage d'un certain bien, puisque celles-ci peuvent récupérer la TVA sur les intrants. Troisièmement, les taux réduits de TVA bénéficient proportionnellement de manière plus importante aux versions les plus chères des produits visés, ce qui interroge sur les effets redistributifs de ces mesures²⁵⁶.

Si l'idée d'une « TVA verte » conditionnée à l'empreinte carbone des produits a pu être avancée pendant les débats sur la révision de la directive TVA, celle-ci s'est très vite heurtée à quatre obstacles majeurs :

²⁵³ Distelkamp et al, 2010.

²⁵⁴ Experian, [An estimate of the effects of a reduction in the rate of VAT on housing renovation and repair work: 2015 to 2020](#).

²⁵⁵ Applicable sur les trajets de 50 km. Les trajets de courte distance étaient déjà soumis au taux réduit de 7 %.

²⁵⁶ Institute for Fiscal Studies, *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, DG TAXUD, European Commission, 2011.

- ◆ d'abord, le **principe de neutralité fiscale** qui empêche de taxer différemment des biens ou services semblables²⁵⁷ ;
- ◆ la **difficulté à mesurer le contenu en carbone** des produits afin de calibrer la TVA ;
- ◆ la **grande complexité administrative** inhérente à la gestion d'un tel système ;
- ◆ enfin, la **recherche d'une finalité, celle d'orienter les comportements, contraire à l'objectif de rendement de la TVA.**

Les mêmes difficultés s'appliquent à une TVA flottante pour les aliments en fonction du Nutri-score par exemple, au-delà du fait que l'indicateur soit lui-même contesté.

3.2.2. Les États ne semblent pas s'être, à ce stade, emparés des nouvelles possibilités ouvertes par la révision de la directive en ce qui concerne l'utilisation de la TVA comme outil structurel, lui préférant d'autres leviers plus directs

La révision de la directive TVA de 2006 intervenue en avril 2022 élargit les possibilités d'utilisation des taux réduits et des dérogations en même temps qu'elle les rationalise.

Les États membres ne peuvent plus appliquer des taux réduits, y compris dits « clauses de gel », sur les items non énumérés à l'annexe III de la directive. La liste des taux réduits possibles a ainsi vocation à respecter les grands objectifs européens, notamment en matière de transition écologique, et les produits ayant une incidence sur le réchauffement climatique ne peuvent plus faire l'objet de dépense fiscale d'ici 2032. Néanmoins, il est possible pour les États membres d'appliquer des taux dérogatoires réservés jusque-là à certains pays (sur la base d'un recensement des exceptions actuelles en cours de compilation par la Commission), et d'utiliser un taux super-réduit inférieur à 5 % et un taux zéro, dans la limite de sept items parmi les 33 de l'annexe III (cf. rapport particulier n° 1).

Pour l'heure, même si le recensement des dérogations n'est pas encore abouti, peu d'États ont utilisé les nouvelles perspectives de la directive ou ont déclaré vouloir le faire.

On peut noter que l'**Allemagne** a instauré un taux zéro sur la livraison et l'installation de panneaux photovoltaïques, ainsi que sur les produits d'hygiène féminine, comme la Belgique, depuis le 1^{er} janvier 2023. La **Suède** a baissé son taux réduit sur les services de réparations vélos, chaussures et autres articles en cuir, et linge de maison de 12 % à 6 % en juillet 2022²⁵⁸.

En **Pologne**, si le ministère des finances ne considère pas que la TVA ait vocation à être utilisée pour résoudre des questions environnementales et climatiques, le gouvernement avait néanmoins défendu, dans le cadre de la révision de la directive, la possibilité d'un taux réduit sur les voitures électriques qui n'a pas été retenu.

La majeure partie des États considère davantage d'autres leviers plus directs pour poursuivre les objectifs de long terme, notamment en matière environnementale.

²⁵⁷ Voir notamment l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 5 mars 2015 concernant l'application de la TVA aux livres papiers et aux livres numériques ([CURIA - Documents \(europa.eu\)](#)).

²⁵⁸ Loi SFS 2022 :413.

Les administrations étrangères et les experts rencontrés par les rapporteurs soulignent que la sur-taxation des produits néfastes à l'environnement, par des outils fiscaux autres que la TVA, est plus efficace pour orienter la demande que des taux réduits sur les produits vertueux, notamment en raison des incertitudes de l'incidence réelle sur le prix des réductions de TVA (*cf. supra*). En général, les États peuvent utiliser une accise spécifique sur les produits sucrés, comme en Belgique, au Portugal ou en France avec la « taxe soda ». Au Danemark, une taxe spécifique sur les produits sucrés et le chocolat existe. Le Danemark avait aussi introduit en 2011 une taxe sur les produits gras saturés qui a été abandonnée dès janvier 2013 en raison des difficultés de gestion et des vives oppositions qu'elle avait suscitées²⁵⁹.

D'autres outils plus directs sont mis en œuvre pour poursuivre les objectifs environnementaux en Europe comme les transferts directs ou la taxation en prix carbone. À titre d'exemple, la Suède et le Danemark disposent de « taxes carbone » anciennes et aux rendements élevés²⁶⁰. Des dispositifs d'aides ciblées ont également été mis en place pour aider les ménages dans la rénovation énergétique de leurs habitations, à l'image de « MaPrimeRénov' » en France ou de la *Bundesförderung für effiziente Gebäude* (BEG) en Allemagne depuis 2021.

3.3. La TVA est vue comme plus ou moins « régressive » dans les pays européens selon qu'elle est envisagée isolément ou comme élément d'un système redistributif plus large

En tant qu'elle fait partie des impôts au rendement significatif, la TVA fait l'objet d'une attention particulière quant aux effets redistributifs qu'elle peut avoir. Du fait de son caractère indirect et de son assiette, elle a été rapidement considérée, notamment en France, comme un impôt « injuste » car pesant davantage sur les plus modestes (*cf. rapport particulier n° 5*).

3.3.1. Une partie de la littérature économique tend à nuancer la vision partagée en France d'une TVA fortement régressive

La « régressivité » de la TVA a été documentée et fait l'objet de développements, par exemple dans l'ouvrage de Camille Landais, Thomas Piketty et Emmanuel Saez, où la TVA, « *comme tous les impôts sur la consommation, est [indiquée comme étant] franchement régressive* »²⁶¹ : parce que la part allouée à la consommation dans le revenu des premiers déciles est plus élevée en proportion que dans celui des ménages aisés, la TVA représente un poids plus important pour les ménages les plus pauvres, et accentue d'ailleurs, selon les auteurs, le caractère peu progressif du système fiscal français.

²⁵⁹ Vallgård, S., Holm, L. & Jensen, J. *The Danish tax on saturated fat: why it did not survive*. Eur J Clin Nutr 69, (2015)

²⁶⁰ En Suède par exemple la taxe carbone existe depuis 1991 et atteint en 2022 près de 120 euros par tonne de CO₂.

²⁶¹ Camille Landais, Thomas Piketty et Emmanuel Saez, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, 2011.

Certains travaux produits par des économistes tendent à tempérer cette affirmation. Si l'idée même du caractère régressif de la TVA n'est pas fondamentalement remise en cause, cette affirmation mérite d'être nuancée sous deux aspects principaux :

- ♦ d'une part, **pour certains**, il ne convient pas d'envisager **la TVA par rapport au revenu mais par rapport à la consommation** : en prenant le revenu comme référence, l'analyse intègre également la part qui est épargnée (en général par les derniers déciles de revenus), alors qu'il s'agit d'une consommation reportée, vouée également à être taxée sur l'ensemble du cycle de vie. Dans ces conditions, la TVA est généralement proportionnelle sur les différents déciles, voire légèrement progressive du fait des taux réduits et exonérations qui profitent davantage aux ménages les moins aisés²⁶² ;
- ♦ d'autre part, il faut considérer **un ensemble plus vaste d'impôts qui ont, pour certains d'entre eux, une fonction redistributive** (l'imposition sur le revenu en particulier), et pour d'autres une vocation principalement de rendement, comme la TVA. Ces derniers n'ont pas de vocation progressive ; ils permettent en revanche de fournir d'importantes ressources aux États, qui leur permettent d'engager ensuite une redistribution des richesses. Prise isolément, la TVA peut être régressive mais considérée au sein d'un système socio-fiscal redistributif plus large, elle ne l'est pas.

Sur ce dernier point, il convient de noter que **certains taux réduits de TVA ont des effets anti-redistributifs**. Ainsi en va-t-il des dépenses fiscales en faveur de l'alimentation ou des biens culturels, qui peuvent profiter près de deux fois plus aux ménages aisés qu'aux ménages modestes²⁶³. En Espagne, les études ont montré que les taux réduits de TVA sur le cinéma, réintroduits en 2018 après avoir été supprimés en 2012, avaient conduit simplement à une hausse de la consommation de films en salle pour un public cinéophile aisé qu'à une diversification de la fréquentation des salles²⁶⁴.

3.3.2. La question du caractère régressif de la TVA, très ancrée dans le débat fiscal en France, n'a pas la même prégnance ailleurs où l'on a une vision plus large du caractère redistributif du système socio-fiscal

3.3.2.1. Une approche qualitative démontre que la TVA n'est pas toujours vue comme un impôt régressif

Tant les investigations conduites dans les cinq pays « focus » que la consultation d'éléments du débat public (articles de presse, projets de réglementation, débats parlementaires...) démontrent une diversité d'approches de la « régressivité » en Europe.

²⁶² Alastair Thomas, *Reassessing the regressivity of the VAT*, OCDE, 2020. Il existe d'après l'étude des exceptions, notamment pour les États à assiette de TVA large.

²⁶³ S. Cnossen, *Modernizing the European VAT*, CESifo, mai 2020.

²⁶⁴ Institut de Estudios Fiscales (IEF), « [Una evaluación sobre los efectos de una reducción del tipo de gravamen del IVA para los bienes y servicios culturales](#) », 2020.

Sans préjuger de leur pertinence, les résultats théoriques nuancent le caractère régressif de la TVA ont ainsi progressivement innervé la réflexion des responsables administratifs et politiques dans les États étudiés. Au Royaume-Uni, les travaux préparatoires au rapport Mirrlees de 2011 évoquent « *l'injustice, et même le gaspillage, résultant de l'architecture actuelle des taux* »²⁶⁵, tandis que le rapport lui-même voit l'attachement britannique aux taux zéro sur l'alimentation générale et les vêtements d'enfants davantage comme « *un signe d'engagement pour une politique à tout le moins modérée en faveur des plus démunis* », plutôt qu'un moyen de rendre moins régressive la TVA : des transferts directs sont considérés comme plus efficaces à cette fin²⁶⁶.

En **Espagne**, le « livre blanc » (*Libro blanco*) de 2022, proposant notamment une TVA au taux unique et à la base large, indique que la TVA « *est régressive, si l'on considère le revenu des ménages ; et proportionnelle, si l'on considère les dépenses des ménages* »²⁶⁷. Des analyses menées par l'Autorité indépendante de responsabilité fiscale (AIReF) avaient montré en 2020 que la TVA était fortement régressive entre le premier et le dernier quintile des ménages, mais que cette régressivité était compensée par l'impôt sur le revenu, résultant en une combinaison d'impositions globalement progressives *in fine* (à l'exception du premier quintile, dont le taux « combiné » supporté de la TVA et de l'IRPP reste plus important que pour les deuxième, troisième et quatrième quintiles)²⁶⁸.

Au Danemark, cette démonstration est si bien intégrée qu'elle est reprise par l'administration elle-même dans son rapport annuel : le ministère des impôts (*Skattesministeriet*) y retrace l'incidence de la TVA sur les déciles des ménages, selon les revenus, la TVA étant alors fortement régressive, et selon la consommation²⁶⁹. Dans ce dernier cas, la TVA est proportionnelle, sauf pour le dernier décile qui vraisemblablement profite des régimes d'exonérations réservés notamment à la vente d'œuvres d'art. Cette insertion dans un rapport administratif ainsi que la confirmation reçue par d'autres acteurs danois (*think tanks* ou fédération professionnelle) témoignent du faible écho que reçoit la conception de la régressivité de la TVA au sein de la population au Danemark.

Les entretiens menés par les rapporteurs confirment cette diversité. Alors que la notion même de « régressivité » de la TVA semble largement absente du débat public en **Suède**, elle est considérée comme presque évidente au **Royaume-Uni** où les taux zéros sur l'alimentation générale et sur les vêtements d'enfants trouvent là leur pleine justification. En **Allemagne**, c'est la volonté de tempérer les effets anti-redistributifs de la TVA qui est avancée pour expliquer la complexité de la structure des taux. Au **Danemark**, le premier réflexe des interlocuteurs est d'insérer la TVA dans le contexte plus large du système fiscal, qui est vu comme globalement progressif, et par rapport à l'action redistributive et au système de protection sociale considérés comme efficaces.

²⁶⁵ « *Finding the political will to implement such change needs to begin with a recognition of the fundamental unfairness – and wastefulness – of the existing rate structure* » in Avant-projet de la Mirrlees Review, *Value-Added Tax and Excises*, juillet 2008.

²⁶⁶ Sir James Mirrlees et al., [Mirrlees Review of tax system](#), Institute for Fiscal Studies (IFS), 2011.

²⁶⁷ « *Este IVA de tipo único es regresivo, si se mide el carácter regresivo en relación con la renta de los hogares; y proporcional, si se mide respecto al gasto de los mismos* », in *Libro blanco*, *ibid.*

²⁶⁸ AIReF, [Evaluación del Gasto Público 2019. Anexo 2](#), 2020.

²⁶⁹ Skattesministeriet, [Skatteøkonomisk Redegørelse 2021](#), figure 4.4, octobre 2021.

3.3.2.2. Il est possible d'approcher la question de la « régressivité » de la TVA par des hypothèses reposant sur la redistributivité globale des systèmes fiscaux

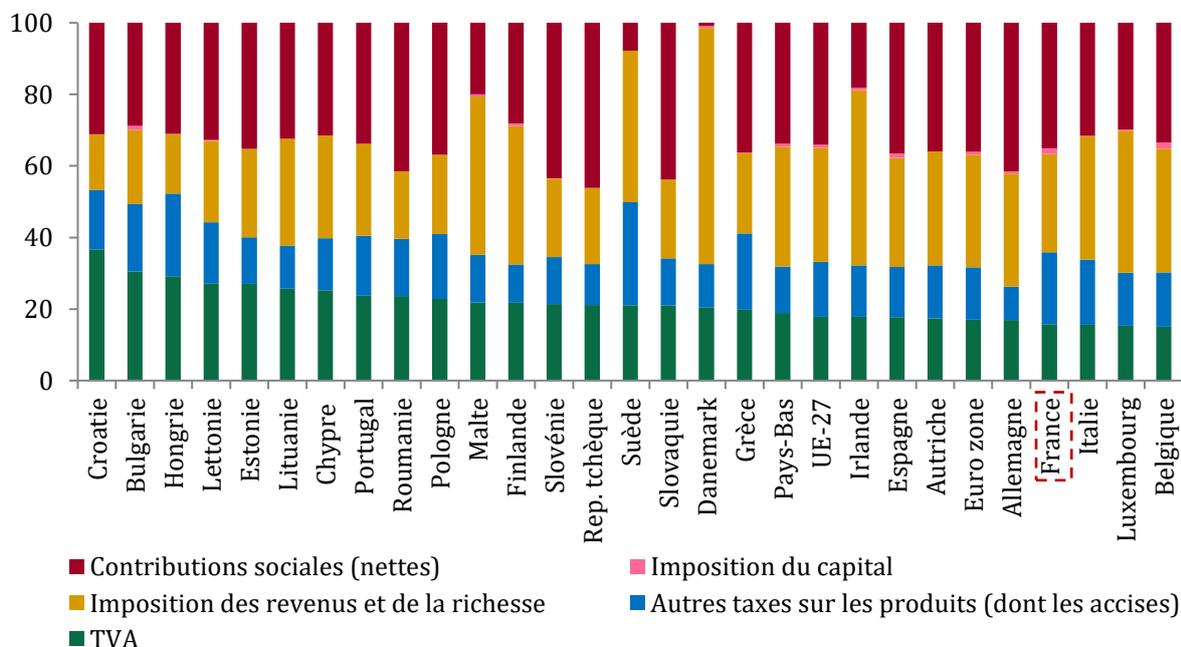
Il est difficile d'objectiver la différence de perception dans la « régressivité » de la TVA. Les sondages et baromètres réalisés auprès des contribuables ne portent que peu souvent sur la question de la TVA. Les travaux théoriques se penchent davantage sur les effets réels des structures de taux et d'exonérations que sur l'appréciation portée par les citoyens, alors même que cette perception a une incidence directe sur les choix opérés par les pouvoirs publics (*cf. supra*). Un article récent explore cette dernière voie pour expliquer les réticences et les « biais cognitifs » en Europe, mais aussi dans une moindre mesure en Australie, vis-à-vis d'une suppression progressive des taux réduits et d'un élargissement de la base de TVA²⁷⁰.

Pour approcher l'état du débat public de manière plus quantitative, il est possible selon les rapporteurs de recourir à des croisements de données reposant sur des hypothèses interprétatives fortes.

Étant donné que l'appréciation de la TVA ne peut pas être extraite d'un système plus général, qu'il s'agisse de l'ensemble des ressources fiscales et des prélèvements obligatoires d'un État et de leur poids par rapport à la richesse nationale, de la prospérité économique du pays, du niveau des dépenses publiques ou encore de la capacité de recouvrement de l'administration²⁷¹, la prise en compte de ces données objectives pour capturer l'état du débat public semble nécessaire.

Une première approche situe la TVA au sein des systèmes fiscaux des États (*cf. graphique 18*). Parmi les prélèvements obligatoires, la TVA peut représenter entre près de 15 % du total (Belgique, Luxembourg) et 37 % (Croatie) (*cf. sous-partie 1.1*). Sauf exception, plus le poids de la TVA est important, plus le poids de l'imposition sur le revenu diminue. Or, c'est traditionnellement ce dernier impôt qui fournit les éléments de « progressivité » d'un système fiscal.

Graphique 18 : Place de la TVA au sein des prélèvements obligatoires des États membres de l'Union européenne (2021)



Source : Rapporteurs à partir des données d'Eurostat.

²⁷⁰ R. de la Feria et M. Walpole, *op. cit.*

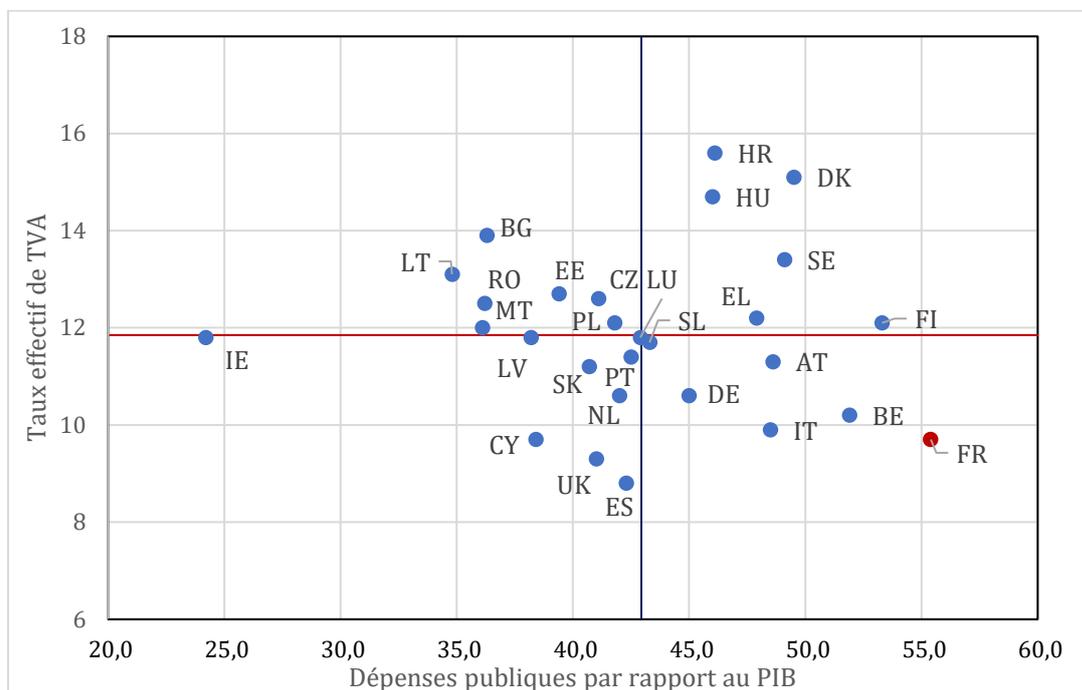
²⁷¹ Dans un pays où l'économie informelle est forte, la TVA n'est pas perçue comme injuste.

Il peut donc être fait l'hypothèse que moins un pays est en mesure de mettre en place une imposition progressive à travers notamment l'impôt sur le revenu, plus il fait peser ses recettes publiques sur la TVA, davantage « indolore ». Dès lors, plus la part de TVA est élevée dans les ressources de l'État, plus elle participe à son fonctionnement et moins elle peut être vue comme régressive par les contribuables.

Une deuxième approche consiste à mettre en relation certaines données objectives relatives aux dépenses publiques ou au niveau des prélèvements obligatoires, et le taux effectif de TVA. Il peut ainsi être fait l'hypothèse que la perception de la « régressivité » de la TVA, sentiment subjectif d'une population globale, est liée à des facteurs objectifs relatifs à la « pression fiscale » ou à la taxation effective résultant de cette imposition. D'une certaine manière, un fort taux de prélèvements obligatoires, ou un fort niveau de dépenses publiques, indiquerait, en simplifiant, que l'État cherche à être redistributif, tandis qu'un taux effectif de TVA supérieur à la moyenne désignerait un système fiscal où il y a peu de demandes pour des taux réduits.

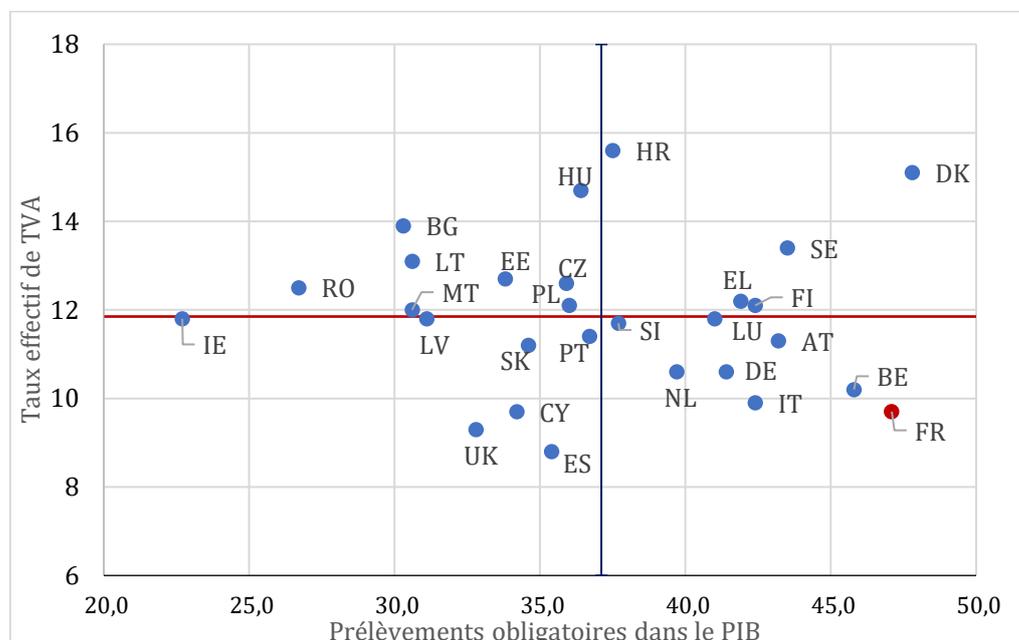
Les deux graphiques suivants croisent ces deux variables pour les pays de l'Union européenne à 28 :

Graphique 19 : Relation entre le poids des dépenses publiques dans le PIB et le taux effectif de TVA pour les États membres de l'UE-28 (2019)



Source : Rapporteurs à partir des données de la Commission européenne et d'Eurostat.

Graphique 20 : Relation entre le poids des prélèvements obligatoires dans le PIB et le taux effectif de TVA pour les États membres de l'UE-28 (2019)



Source : Rapporteurs à partir des données de la Commission européenne et d'Eurostat.

La comparaison de ces deux graphiques fait apparaître plusieurs groupes de pays et permet, selon les rapporteurs et sous des hypothèses fortes, de dessiner une typologie des approches des États face à la TVA, indiquant en creux l'état du débat public.

Il ressort en effet des graphiques précédents que les États membres de l'Union européenne (à 28) peuvent être répartis entre quatre groupes :

- ◆ les **pays nordiques**²⁷² connaissent une pression fiscale forte et un taux effectif élevé de TVA ; on peut faire l'hypothèse que ces éléments témoignent de systèmes redistributifs forts et d'une conviction que cet impôt doit être préservé de ce qui peut fragiliser son rendement. La TVA n'y est donc pas considérée comme régressive ;
- ◆ les **pays d'Europe centrale et orientale**²⁷³ sont quasiment tous des États à la pression fiscale est inférieure à la moyenne européenne et où le taux effectif de TVA est relativement élevé. Il peut en être déduit que la TVA représente pour eux une source importante de revenus publics, dans des configurations où l'imposition est moins élevée qu'ailleurs, et n'apparaît pas comme régressive : c'est plutôt, à l'instar de la Lettonie²⁷⁴, la baisse de TVA qui serait considérée comme injuste, car alors grevant les ressources publiques²⁷⁵ ;
- ◆ les **pays d'Europe de l'ouest**²⁷⁶, principalement les États membres fondateurs de l'UE, connaissent une pression fiscale élevée, signe d'une volonté forte de redistribution, mais un taux effectif de TVA inférieur à la moyenne européenne : cet impôt est assorti d'importantes dépenses fiscales qui témoignent de la volonté de réduire les taux sur certains biens et services pour contenir leurs effets éventuellement négatifs sur les ménages les plus modestes. La TVA y est donc vue comme une imposition régressive ;
- ◆ les **pays à pression fiscale et taux effectif faibles**²⁷⁷, comme le Royaume-Uni ou l'Espagne, ont des systèmes redistributifs différents, conçus autour de l'idée que les besoins élémentaires doivent être couverts par des taux réduits, sans qu'une redistributivité générale ne doive être recherchée²⁷⁸. La TVA peut y être vue, mais à un degré moindre que dans le précédent groupe, comme régressive, et ce au-delà des appartenances partisans : l'équipe de campagne de l'actuel Premier ministre britannique Rishi Sunak, conservateur, avait décrit le projet de baisse de TVA comme une mesure « *erronée* » et « *incroyablement régressive* »²⁷⁹. Les mesures adoptées visent alors à réduire cette « régressivité », ce qui explique par exemple le nombre important de taux zéro au Royaume-Uni, notamment sur les postes de consommation majeurs des premiers déciles (*cf. infra*).

²⁷² Danemark, Suède, Finlande.

²⁷³ Croatie, Hongrie, République tchèque, Pologne, Estonie, Lettonie, Lituanie, Bulgarie, Roumanie, Malte ; éventuellement Slovaquie et Slovaquie.

²⁷⁴ D'après les retours du service économique concerné.

²⁷⁵ Cette conclusion peut paraître paradoxale au regard des travaux qui ont montré qu'en prenant comme référence la consommation sur le cycle de vie et non le revenu, les systèmes de pays comme le Chili, la Nouvelle-Zélande, la Hongrie ou la Lettonie, aux bases larges, tendaient à être quand même régressifs (OCDE, 2020).

²⁷⁶ France, Allemagne, Italie, Belgique, Pays-Bas, Luxembourg, auxquels on peut ajouter l'Autriche.

²⁷⁷ Royaume-Uni, Espagne, Portugal, Chypre, éventuellement la Grèce.

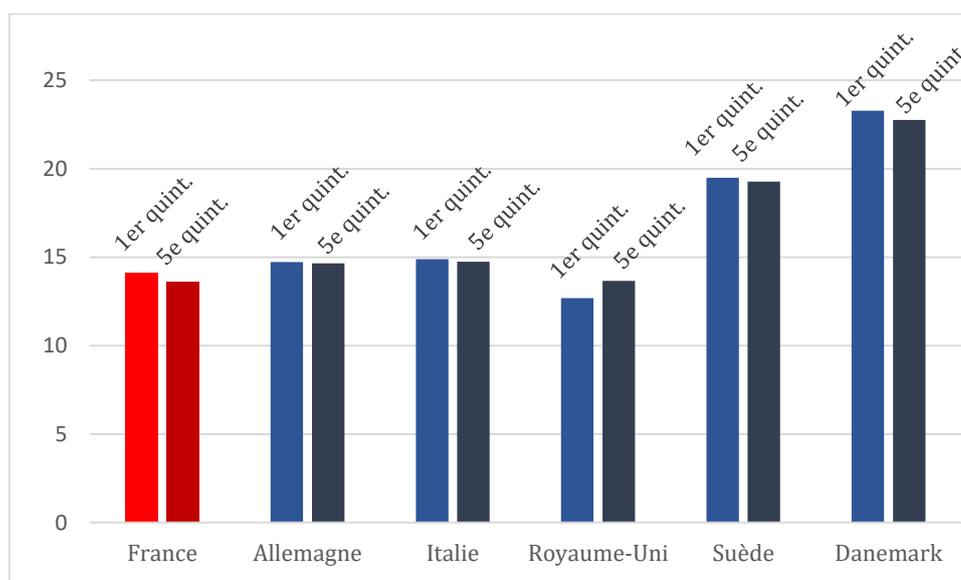
²⁷⁸ Un lien peut vraisemblablement être fait ici avec le « modèle de Beveridge », selon lequel doit exister avant tout une solidarité envers les plus vulnérables, et non pas une redistributivité générale.

²⁷⁹ [Article](#) du *Guardian* du 28 août 2022.

3.3.3. L'exploitation du « taux moyen théorique » de TVA appliqué à la consommation des premier et dernier quintiles démontre que, sauf pour le Royaume-Uni, les systèmes de TVA sont régressifs dans les pays étudiés

L'application aux cinq pays « focus » et à la France du « taux moyen théorique » (cf. première partie) en prenant pour assiette la consommation moyenne des premiers et derniers quintiles européens permet de mesurer, quoique imparfaitement²⁸⁰, le degré de régressivité des systèmes de TVA (cf. graphique 21). Les données Eurostat sont suffisantes pour connaître les différences de consommation selon les quintiles ; les derniers chiffres disponibles sont ceux de 2015.

Graphique 21 : « Taux moyen théorique » de TVA appliqué à la consommation moyenne européenne des premier et dernier quintiles, par pays (2015)



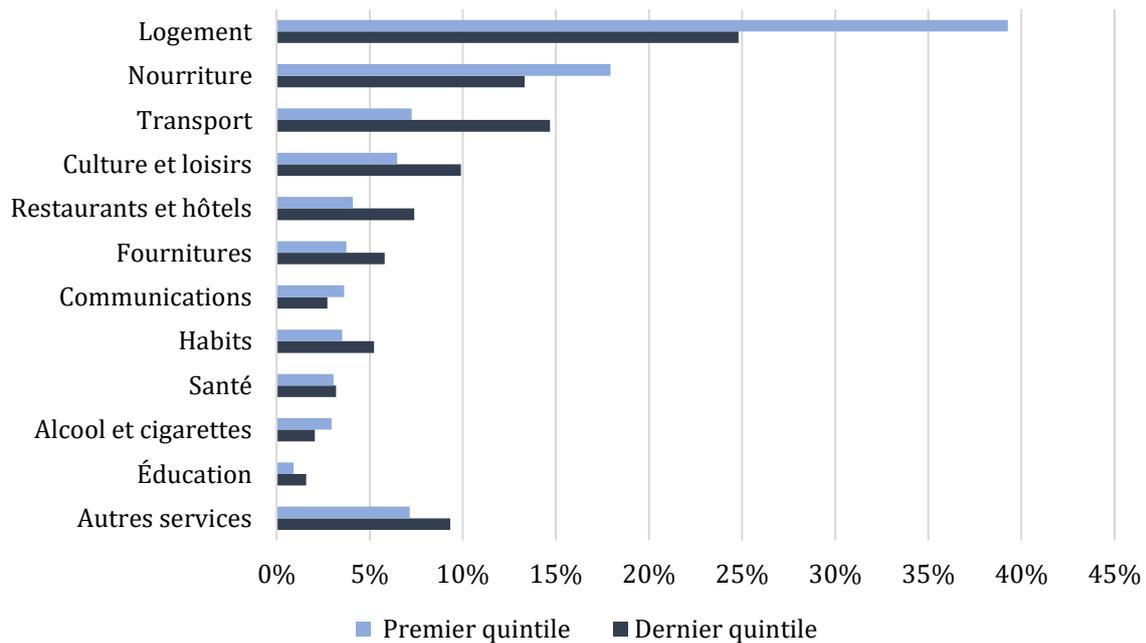
Source : Rapporteurs à partir des données Eurostat.

Selon cette méthode, on constate que les systèmes de TVA sont quasiment tous régressifs, de manière toutefois un peu plus marquée au Danemark et en France où les 20 % des ménages les moins aisés paient en moyenne, sur un panier de consommation de 100 €, 50 ct€ de plus que les 20 % les plus riches. Le Royaume-Uni est ici le seul État étudié à taxer davantage le dernier quintile que le premier, où l'écart est de plus d'un point de TVA, soit 1€ pour 100€ dépensés.

Ces différences s'expliquent par les divergences dans les structures de consommation. Les ménages modestes consacrent presque 1/5^{ème} de leur budget à la nourriture contre 1/8^{ème} pour les ménages aisés, et même 40 % pour le logement (contre 24 % pour le dernier quintile), là où les plus riches consomment davantage de produits culturels et de services de transport (cf. graphique 22). De ce fait, les systèmes de TVA qui pèsent moins sur l'alimentation et octroient moins de taux réduits sur la culture, par exemple, sont plus propices à une forme de progressivité.

²⁸⁰ Les précautions méthodologiques d'usage sont à adopter vis-à-vis de ce « taux moyen théorique » (cf. supra, première partie).

Graphique 22 : Décomposition de la consommation moyenne d'un ménage européen, premier et dernier quintiles (2015)



Source : Rapporteurs à partir des données Eurostat.

Ces résultats théoriques sont en cohérence avec la perception de la régressivité telle qu'elle ressort des travaux des rapporteurs et permettent d'enrichir le panorama établi ci-avant. La France, l'Allemagne et l'Italie possèdent bien un système de TVA régressif, ce qui se retrouve dans le débat public, les taux réduits existants ne semblent atténuer qu'à la marge cet état de fait, voire potentiellement le renforcer (s'agissant par exemple des dérogations pour les biens culturels). Le Danemark et la Suède possèdent également des architectures fiscales de TVA régressives, mais il n'y a pas de contradiction avec l'absence de débat sur ce sujet dans l'opinion publique : la prise en compte de la TVA comme élément d'un système redistributif plus large suffit à en faire un non-sujet. Enfin, le Royaume-Uni semble bien disposer d'un système légèrement progressif, ce qui s'explique par l'existence de nombreux taux réduits et zéros sur les biens de première nécessité et sur les postes de consommation qui représentent la majeure partie du budget des plus modestes.

ANNEXE 1 : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

1. France

1.1. Direction générale du Trésor

- ◆ M. Clovis Kerdrain, sous-directeur des finances publiques
- ◆ M. Giuliano de Franchis, chef de bureau fiscalité des ménages et taxation indirecte

2. Europe

2.1. Commission européenne – Direction générale de la fiscalité et des douanes (DG TAXUD)

- ◆ M. Patrice Pillet, chef d'unité taxe sur la valeur ajoutée
- ◆ M. Ludwig De Winter, chef d'unité adjoint taxe sur la valeur ajoutée
- ◆ M^{me} Pia Michelsen, cheffe de secteur taxe sur la valeur ajoutée

2.2. Représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne

- ◆ M. Bastien Lignereux, chef de pôle, conseiller fiscalité

2.3. Eurocommerce

- ◆ M. Harald Past, responsable de la fiscalité et du commerce international
- ◆ M. Ron Nikken, expert TVA

3. Allemagne

3.1. Ambassade de France et service économique régional de Berlin

- ◆ M. François Delattre, Ambassadeur de France en Allemagne
- ◆ M. Thibauld Manson, attaché fiscal pour l'Allemagne, l'Autriche et la Suisse
- ◆ M. François Gautier, conseiller finances et macroéconomie, adjoint à la cheffe du service économique régional de Berlin

3.2. Bundesministerium der Finanzen (Ministère fédéral des finances)

- ◆ M. Hans-Joachim Narzynski, chef du bureau III C1, TVA internationale et principes fondamentaux de la TVA

3.3. *Bundesverband der Deutschen Industrie* (Fédération de l'industrie allemande)

- ◆ M^{me} Annette Selter, conseillère fiscalité et politique financière

3.4. *Bundestag* (Chambre des députés)

- ◆ M. Armand Zorn, député SPD, membre de la commission des finances
- ◆ M. Olav Gutting, député CDU, membre de la commission des finances
- ◆ M. Christoph Wicher, conseiller du groupe de travail des finances, CDU/CSU
- ◆ M. Thomas Wierer, conseiller scientifique, CDU/CSU

3.5. *Verband der Auslandsbanken in Deutschland* (Association des banques étrangères en Allemagne)

- ◆ M. Markus Erb, directeur des impôts et de la gestion d'entreprise

3.6. *Cabinet fiscal et comptable MNT*

- ◆ M^{me} Dorothee Gambier, expert-comptable/conseillère fiscale
- ◆ M. Helmar Bouillon, expert-comptable/conseiller fiscal

3.7. *Cabinet Mazars Allemagne*

- ◆ M^{me} Birgit Jürgensmann, associée
- ◆ M^{me} Anja Wischermann, senior manager

4. Danemark

4.1. *Ambassade de France et service économique de Copenhague*

- ◆ M. Christophe Parisot, Ambassadeur
- ◆ M^{me} Claire Camdessus, cheffe du service économique de Copenhague
- ◆ M^{me} Leila Yacine, service économique de Copenhague

4.2. *Skatteministeriet* (Ministère de la fiscalité)

- ◆ M. Jacob Vastrup, chef de bureau, TVA et droits de douanes
- ◆ M^{me} Kristina Ellegaard Rasmussen, adjointe
- ◆ M. Mads Emil Skytte, bureau de la coordination internationale
- ◆ M^{me} Lone Lau-Jensen, conseillère

4.3. *Skattestyrelsen* (Agence des impôts)

- ◆ M^{me} Susanne Andersen, cheffe de bureau, fiscalité et TVA

- ◆ M. Carsten Grøngaard, chef du bureau anti-fraude
- ◆ M. Torben Andersen, coordinateur des projets TVA
- ◆ M. Morten Granerud, analyste

4.4. *Dansk Industri* (Confédération de l'industrie danoise)

- ◆ M. Kristian Koktvedgaard, directeur de la TVA, de la comptabilité et de l'audit

4.5. Cabinet Deloitte

- ◆ M. Lars Loftager Jorgensen, associé

5. Espagne

5.1. Service économique régional de Madrid (Ambassade de France)

- ◆ M. Cyril Forget, chef du service économique régional de Madrid
- ◆ M. Alexander Marañón, attaché économique au service économique régional de Madrid

5.2. *Ministerio de Hacienda y Función Pública* (Ministère des finances et de la fonction publique)

- ◆ M. Alain Cuenca, directeur général de l'Institut d'études fiscales

5.3. *Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal* – AIREF (Autorité indépendante pour la responsabilité fiscale)

- ◆ M. José Maria Casado, directeur de la division de l'évaluation de la dépense publique
- ◆ M^{me} María Jesús Burgos, cheffe de service

6. Italie

6.1. Service économique régional de Rome (Ambassade de France)

- ◆ M^{me} Laura Torrebruno, conseillère économique, cheffe du pôle économie-finances du service économique régional de Rome
- ◆ M. Pierre Farineau, attaché économique au service économique régional de Rome

6.2. *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Ministère de l'économie et des finances)

- ◆ M^{me} Delia Ruggiero, direction de la fiscalité, Europe et international

6.3. *Agenzia del entrate* (Agence des impôts)

- ◆ M. Emiliano Menichelli, chef du secteur procédures
- ◆ M. Carmelo Piancaldini, chef du bureau application, secteur procédures
- ◆ M^{me} Palma Perrucci, analyste économie-statistiques
- ◆ M^{me} Alessandra Marceletti, analyste économie-statistiques
- ◆ M^{me} Stefania Mondin, analyste économie-statistiques

6.4. *Guardia di finanza* (Garde des finances)

- ◆ M. Daniele Mannara, Major

6.5. *Corte dei conti* (Cour des comptes)

- ◆ M. Giulio Stolfi, Service de contrôle des affaires communautaires et internationales

6.6. *ConfCommercio* (Fédération professionnelle des commerçants)

- ◆ M. Vincenzo De Luca, responsable fiscal

6.7. Sénat

- ◆ M. Mellisso Boschi, conseiller parlementaire, responsable du bureau d'études économiques et financières
- ◆ M. Luigi Gianniti, conseiller parlementaire

6.8. Cabinet Mazars Italie

- ◆ M. Peter Ernst, associé Mazars et conseiller du commerce extérieur de la France

7. Royaume-Uni

7.1. Ambassade de France et service économique régional de Londres

- ◆ M^{me} Émilie Cariou, attachée fiscale pour le Royaume-Uni et l'Irlande
- ◆ M^{me} Lorraine Voisin, adjointe auprès de l'attachée fiscale pour le Royaume-Uni et l'Irlande
- ◆ M. Thomas Ernoult, conseiller financier, adjoint au chef du service économique régional de Londres
- ◆ M^{me} Carole Lebreton, attachée macroéconomie au service économique régional de Londres

7.2. *His Majesty's Treasury* (Direction du Trésor)

- ◆ M^{me} Rosemary Killian, conseillère politique senior, TVA et accises
- ◆ M. Alexander Cooksley, chef de l'unité internationale TVA et accises

7.3. *His Majesty's Revenue and Customs (Direction des finances publiques et des douanes)*

- ◆ M. David Holland, stratégie client et conception fiscale, taxes indirectes
- ◆ M^{me} Jane Hassan, stratégie client et conception fiscale, taxes indirectes

7.4. *National Audit Office (Cour des comptes)*

- ◆ M. Andy Morrison, directeur
- ◆ M^{me} Andrea Janson, analyste senior

7.5. *Chartered Institute of Taxation (Institut agréé de la fiscalité)*

- ◆ M. John Cullinane, directeur de la politique publique
- ◆ M^{me} Gabby Donald, présidente du comité de la fiscalité indirecte (ITX)
- ◆ M. Nick March, vice-président de l'ITX
- ◆ M. Alan McLintock, membre de l'ITX, ancien président, représentant au comité TVA du *CFE Tax Advisers Europe*
- ◆ M^{me} Jayne Simpson, responsable technique de l'ITX
- ◆ M. Jeremy Woolf, avocat fiscaliste

7.6. *Institute for Fiscal Studies (Institut pour les études fiscales)*

- ◆ M. Stuart Adams, chercheur

7.7. *Office for Tax Simplification (Office pour la simplification des impositions)*

- ◆ M. Bill Dodwell, directeur
- ◆ M. James Konya, chef de service

8. Suède

8.1. *Service économique régional de Stockholm (Ambassade de France)*

- ◆ M. Christian Gianella, chef du service économique régional de Stockholm
- ◆ M^{me} Ingallil D'Armaillé, conseillère financière, adjointe au chef du service économique régional de Stockholm
- ◆ M. Frédéric Lemaître, conseiller en gestion publique, réforme de l'État, réglementation, services juridiques

8.2. *Skatteverket (Agence des impôts)*

- ◆ M^{me} Eva Mårtensson, cheffe d'unité, département juridique
- ◆ M^{me} Caroline Österberg, coordinatrice des relations internationales, département de l'international et des grandes entreprises

8.3. *Svenskt Näringsliv* (Confédération des entreprises suédoises)

- ◆ M^{me} Anna Sandberg Nilsson, experte fiscale TVA

8.4. *Företagarna* (Fédération suédoise des propriétaires d'entreprises)

- ◆ M. Patrick Krassén, expert politique fiscale

9. Institutions internationales

9.1. Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

- ◆ M. Stéphane Buydens, conseiller politique TVA, Unité des impôts sur la consommation, Centre de politique et d'administration fiscales

9.2. Fonds monétaire international (FMI)

- ◆ M. Christophe J. Waerzeggers, conseiller senior, Unité de droit financier et fiscal
- ◆ M. Eric Hutton, économiste senior
- ◆ M. Patrick Petit, économiste senior

10. Académiques

- ◆ M. Felix Montag, *Assistant Professor, Tuck School of Business, Dartmouth College*
- ◆ M^{me} Monika Schnitzer, *Professor, Chair for Comparative Economics, Ludwig-Maximilians-University*
- ◆ M. Youssef Benzarti, *Associate Professor, University of California*
- ◆ M. Zareh Asatryan, économiste, chef adjoint du département des finances publiques et de la fiscalité des entreprises au *ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research*

Annexe 2 : Tableau récapitulatif de la TVA dans les États membres de l'Union européenne

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Allemagne	1968	19	0/7	Exonérations courantes ²⁸⁴	Loisirs et divertissements : frais de représentation (par exemple : cadeaux, restaurants et débits de boisson, frais liés aux activités de chasse et de pêche, aux voiliers ou yachts à moteur).	221 562	6,58	15,86	8,8	0,57
Autriche	1973	20	10/13	Exonérations courantes hors location (habitation privée)	Loisirs et divertissements : toutes les dépenses de loisirs et de divertissement. Véhicules : tout véhicule, sauf ceux utilisés pour le transport commercial de voyageurs ou la location en crédit-bail.	28 384	7,48	17,58	8,7	0,6

²⁸¹ Les éléments concernant les exonérations et les restrictions du droit de déduction sont issus du rapport OCDE (2021), *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, Éditions OCDE, Paris.

²⁸² Les éléments concernant les exonérations et les restrictions du droit de déduction sont issus du rapport OCDE (2021), *Tendances des impôts sur la consommation 2020 : TVA/TPS et droits d'accises – taux, tendances et questions stratégiques*, Éditions OCDE, Paris.

²⁸³ Prélèvements obligatoires

²⁸⁴ Sont entendues comme « exonérations courantes » celles qui sont mises en place dans la plupart des pays de l'OCDE : services postaux ; transport de personnes malades ou blessées ; soins médicaux et hospitaliers ; sang, tissus et organes humains ; soins dentaires ; œuvres de bienfaisance ; enseignement ; activités non commerciales des organismes agissant sans but lucratif ; services sportifs ; services culturels (à l'exception des services de radiotélévision) ; assurance et réassurance ; location d'immeubles ; services financiers ; paris, jeux et loteries ; vente de terrains et de bâtiments ; certaines collectes de fonds).

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Belgique	1971	21	0/6/ 12	Exonérations courantes	Loisirs et divertissements : exclusion totale des frais de restaurant et d'hôtel, de certaines boissons alcoolisées et des frais de réception. Véhicules : dépenses relatives aux véhicules destinés au transport routier de voyageurs ou de marchandises. La déduction de la taxe d'amont ne peut en principe pas dépasser 50 %. Autres : produits et services liés à un régime de TVA particulier (régime de la marge, régime spécial pour le tabac, etc.).	29 761	6,51	14,11	12,3	0,47
Bulgarie	1994	20	9	N.D	N.D	5 635	9,19	29,99	8,3	N.D
Chypre	1992	19	5/9	N.D	N.D	1 786	8,29	23,94	2,7	N.D
Croatie	1998	25	5/13	N.D	N.D	6 320	12,59	33,78	1	N.D

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Danemark	1967	25	0	Soins médicaux et hospitaliers ; soins dentaires ; services sociaux ; enseignement ; activités non commerciales de certains organismes agissant sans but lucratif ; activités sportives sans but lucratif, etc. ; services culturels et activités créatives ; location de biens immeubles ; livraison de biens immobiliers ; assurance ; services financiers ; jeux et loteries ; services postaux ; transport de voyageurs ; services funéraires ; certaines collectes de fonds ; œuvres de bienfaisance	Loisirs et divertissements : frais de loisirs et de divertissement, de restaurant et frais d'achat de cadeaux. Véhicules : fourgonnettes de 3 000 kg ou moins ; voitures de moins de 10 passagers ; voitures louées. Autres : téléphones professionnels des salariés payés par l'employeur ; autres objets bénéficiant aux salariés.	30 918	9,89	20,79	8,6	0,62

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Espagne	1986	21	4/10	Exonérations courantes ; droits d'auteur ; services fournis par les associations, les entités, les groupes et d'autres personnes morales à leurs membres ; certains services d'assistance sociale fournis par des organismes publics ou par des organismes agissant sans but lucratif.	Loisirs et divertissements : droits d'entrée aux spectacles et services de divertissement ; voyages, services d'hébergement et de restauration, sauf lorsque ces dépenses sont déductibles de l'impôt sur le revenu. Autres : joaillerie et pierres précieuses ; produits alimentaires, boissons et tabac ; biens et services utilisés comme cadeaux pour les clients, salariés ou des tiers.	70 616	6,29	16,77	6,9	0,45
Estonie	1992	20	0/9	Exonérations courantes hors biens immeubles et services culturels	Loisirs et divertissements : biens et services de réception à destination des salariés. Véhicules : le droit à déduction est limité à 50 % sur l'achat, l'importation ou la location simple ou en créditbail de voitures personnelles dont l'utilisation n'est pas strictement professionnelle.	2 439	9,09	26,46	4,5	0,74

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Finlande	1994	24	0/10/14	Exonérations courantes ; prestations des artistes ; droits de reproduction des œuvres littéraires et artistiques ; certaines transactions effectuées par des aveugles; services publics d'inhumation; cueillette de baies	Loisirs et divertissements : frais de représentation et de divertissement. Véhicules, bateaux et aéronefs : destinés à un usage sportif ou de loisir. Autres : frais de déplacement du personnel entre le domicile et le lieu de travail ; biens et services liés à des logements ou immeubles destinés à des activités récréatives pour le personnel.	22 013	9,32	22,06	2,9	0,57

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
France	1968	20	2,1/5,5/10	Exonérations courantes; travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières et sépultures, commémoratifs ; opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé ; services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti.	Véhicules : véhicules conçus pour transporter des personnes, sauf ceux destinés à être revendus à l'état neuf. Autres : les biens et services utilisés par les assujettis à plus de 90 % à des fins privées ; les cadeaux d'une valeur supérieure à un certain montant ; les biens et services liés à l'attribution d'un logement à titre gratuit à du personnel de l'entreprise; la plupart des produits pétroliers. Restrictions partielles : Le droit à déduction est limité à 50 % pour les gaz de pétrole et autres hydrocarbures lorsque ces produits sont utilisés comme carburants pour les véhicules visés ci-dessus. Le droit à déduction est limité à 80 % pour les gazoles et le bioéthanol E85. Le droit à déduction est limité à 60 % pour le pétrole.	161 122	7,00	14,72	7,4	0,51

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Grèce	1987	24	6/13	Exonérations courantes; activités nationales de radiotélévision autres que celles à vocation commerciale ; services fournis par les prothésistes dentaires ; distribution de lait maternel ; fourniture des produits d'une entreprise à une personne morale, contre rémunération ou en contrepartie d'un don ou d'une rémunération, sous réserve que les marchandises aient été utilisées jusqu'ici pour une activité exonérée de TVA et que le fournisseur n'ait pas eu le droit de déduire la taxe d'amont et n'ait pas exercé ce droit.	Loisirs et divertissements : réceptions, activités de loisirs et frais de réception en général ; produits alimentaires, boissons, transports et loisirs à destination du personnel ou des représentants de l'entreprise. Moyens de transport : véhicules à moteur pour le transport de personnes à « usage privé » comportant jusqu'à neuf places assises ; motocyclettes et mobylettes, navires et aéronefs à « usage privé » destinés aux loisirs ou à un usage sportif, ainsi que les dépenses de carburant, réparation, entretien et location simple et en crédit-bail y afférentes. Autres : spiritueux ou boissons alcoolisées destinées à être employées dans le cadre d'activités non imposables.	12 925	7,82	18,91	25,8	0,44

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Hongrie	1988	27	5/18	Exonérations courantes et radiotélévision publique. Hors terrains constructibles ; vente de bâtiments neufs; certains services culturels, certains services sportifs.	Loisirs et divertissements : services de restauration; services de loisirs et de divertissement ; produits alimentaires et boissons. Véhicules : véhicules de transport de personnes ; yachts et bateaux. Autres : carburants, autres combustibles, autres biens utilisés pour le fonctionnement de voitures particulières ; logements, biens et services utilisés pour la construction ou la rénovation de logements ; services de taxi et de parking, péages autoroutiers ; 30 % de la taxe d'amont pour les services de téléphonie fixe, de téléphonie mobile ; 50 % de la taxe d'amont pour les services utilisés pour le fonctionnement ou l'entretien de voitures particulières.	13 429	9,83	27,03	9,6	0,59

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Irlande	1972	23	0/4,8/ 9/13,5	Exonérations courantes ; transport de voyageurs ; radiotélévision nationale ; services publics de distribution d'eau ; billets d'entrée pour les manifestations sportives ; pompes funèbres.	Loisirs et divertissements : produits alimentaires, boissons, logement, services à la personne, loisirs et divertissements. Véhicules : achat ou location de véhicules de transport de personnes. Autres : essence (sauf si elle fait partie du stock).	12 630	3,39	16,26	10,1	0,49
Italie	1973	22	4/5/ 10	Exonérations courantes ; taxi ; pompes funèbres.	Loisirs et divertissements : dépenses de loisirs et de divertissement, produits alimentaires et boissons. Véhicules : moyens et services de transport – 60 % de la TVA d'amont n'est pas déductible sur les moyens de transport ; transport de voyageurs. Autres : produits de luxe et services connexes, immobilier.	99 808	6,04	14,04	21,3	0,38

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Lettonie	1995	21	5/12	Exonérations courantes ; droits d'auteur. Hors vente de biens immeubles anciens, locations et de bâtiments à usage commerciale	Loisirs et divertissements : 60 % de la taxe d'amont n'est pas déductible pour les biens acquis et services reçus à des fins de représentation. Véhicules : 50 % de la taxe d'amont n'est pas déductible du montant de l'impôt payable pour une voiture particulière achetée, louée en crédit-bail ou importée. La déduction de la taxe d'amont due est exclue en cas d'achat, de location ou d'importation de voitures particulières comportant, outre le siège du conducteur, huit places assises au maximum et dont la valeur est supérieure à 50 000€.	2 549	8,64	27,02	8,3	0,58
Lituanie	1994	21	5/9	Exonérations courantes ; radiotélévision publique ; vente de timbres postaux et fiscaux, services sociaux et biens y afférents, services fournis à des membres. Hors vente de terrains constructibles et de bâtiments neufs	Loisirs et divertissements : frais de représentation et de divertissement dans certaines conditions. Véhicules : voitures particulières, sauf lorsque les véhicules sont fournis, loués ou utilisés pour des services de taxi.	3 907	7,89	25,32	21,4	0,53

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Luxembourg	1970	17	3/8/ 14	Exonérations courantes.	Loisirs et divertissements : dépenses dont le caractère n'est pas strictement professionnel, comme les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation.	3 652	5,69	14,28	6,6	0,89
Malte	1995	18	5/7	N.D	N.D	851	6,52	21,42	23,5	N.D
Pays-Bas	1969	21	9	Exonérations courantes ; enterrements ; incinérations ; radiotélévision publique ; clubs sportifs ; services des compositeurs, auteurs et journalistes.	Loisirs et divertissements : services de restauration. Certains cadeaux et frais de représentation.	58 211	7,28	18,11	4,4	0,53
Pologne	1993	23	5/8	Exonérations courantes ; radiotélévision publique.	Loisirs et divertissements : services de restauration et d'hébergement. Véhicules : déduction de TVA limitée à 50 % dès lors que leur usage n'est pas strictement professionnel. Autres : déduction de TVA limitée à 50 % sur l'achat de carburant, fioul et gaz naturel utilisés par les véhicules visés ci- dessus.	41 856	7,99	21,83	11,3	0,52

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Portugal	1986	23	6/13	Exonérations courantes ; enterrements et incinérations ; droits d'auteur pour les œuvres littéraires et les œuvres d'art.	Loisirs et divertissements : transports, hébergement ou repas (sauf dans certaines conditions, à une déduction de 25 % ou 50 %). Dépenses somptuaires et de représentation et de divertissement. Véhicules : achat ou location de véhicules légers à des fins réputées privatives ainsi que de bateaux de plaisance, hélicoptères, aéronefs et motocyclettes. Autres : le carburant utilisé dans des véhicules à moteur est déductible à 50 %. Une déduction totale est possible si le carburant est utilisé dans certains véhicules.	16 803	8,40	22,33	7,9	0,52
République tchèque	1993	21	10/15	Exonérations courantes ; radiotélévision publique ; services fournis à des membres ; vente de timbres postaux et fiscaux.	Loisirs et divertissements : frais de représentation (sauf exceptions).	15 970	7,42	20,55	14,3	0,61
Roumanie	1993	19	5/9	N.D	N.D	13 368	6,13	22,54	34,9	N.D

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Slovaquie	1994	20	10/14	Exonérations courantes ; radiotélévision publique ; services fournis à des membres ; vente de timbres postaux et fiscaux.	Loisirs et divertissements : biens et services à des fins de réception. Autres : éléments d'un compte de passage.	6 820	7,41	21,02	16,1	0,52
Slovénie	1999	22	5/9,5	Exonérations courantes ; radiotélévision publique.	Loisirs et divertissements : frais de loisirs et de divertissement ; repas et frais d'hébergement, à l'exception des dépenses de cette nature engagées par l'assujetti dans le cadre normal de son activité. Véhicules : yachts et bateaux à des fins sportives et de loisir. Motocyclettes et voitures particulières autres que : les véhicules utilisés pour le transport de voyageurs et de biens, la location simple ou en crédit-bail et la revente. Autres : carburants, lubrifiants, pièces détachées et services étroitement liés aux véhicules visés ci-dessus.	3 542	7,55	19,92	7,1	0,6

Pays	Introduction de la TVA	Architecture du système (2021)				Rendements et évaluation de l'efficience				
		Taux standards	Taux nuls ou réduits	Exonérations ²⁸¹	Restrictions du droit à déduction (intrants pour lesquels il est exclu ou limité) ²⁸²	Recettes de TVA (en M€)	Part de la TVA dans le PIB (en %)	Part de la TVA dans les P.O. ²⁸³ (en %)	Écart de TVA en % (CE, 2019)	RRT (OCDE, 2018)
Suède	1969	25	0/6/12	Exonérations courantes ; radiotélévision publique ; services d'inhumation publics ; services sociaux ; activités créatives et artistiques.	Loisirs et divertissements : frais de représentation et de divertissement (dans certaines conditions) (coûts sur une base imposable maximale de 300 SEK par personne et événement concernant les services de restauration). Véhicules : voitures de 3 500 kg ou moins utilisées afin de réaliser des activités imposables ou non, sauf exceptions. Déduction de TVA limitée à 50 % sur l'achat de carburant utilisé par ces véhicules. Autres : Dépenses liées à une résidence permanente.	43 938	9,24	21,29	1,4	0,59

Source : Rapporteurs à partir des données OCDE, Commission européenne et Eurostat.