



LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA), UN IMPÔT À RECENTRER SUR SON OBJECTIF DE RENDEMENT POUR LES FINANCES PUBLIQUES

Février 2023

Le Conseil des prélèvements obligatoires, une institution associée à la Cour des comptes

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) est « chargé d’apprécier l’évolution et l’impact économique, social et budgétaire de l’ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires » (articles L.411-1 et suivants du code des juridictions financières (CJF)).

Placé auprès de la Cour des comptes et présidé par le Premier Président de la Cour des comptes, le collège du CPO comporte seize membres, huit magistrats et hauts fonctionnaires et huit personnalités qualifiées choisies, à raison de leur expérience professionnelle, par les Présidents de l’Assemblée nationale, du Sénat et du Conseil économique, social et environnemental, ainsi que par les ministres chargés de l’économie et des finances, des affaires sociales et de l’intérieur (articles L. 411-4 et L. 411-5 du CJF).

Le président du CPO peut désigner, pour une durée d’un an, au plus quatre personnalités qualifiées, afin d’éclairer les délibérations du Conseil. Ces personnalités qualifiées assistent aux réunions du conseil mais n’ont pas voix délibérative (article L. 411-8 du CJF).

Situé, comme la Cour des comptes, à équidistance du Gouvernement et du Parlement, le CPO est un organisme pluridisciplinaire et prospectif qui contribue à l’élaboration de la doctrine et de l’expertise fiscale, grâce à l’indépendance de ses membres et à la qualité de ses travaux.

Le CPO peut être chargé, à la demande du Premier ministre ou des commissions de l’Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et des affaires sociales, de réaliser des études relatives à toute question relevant de sa compétence (article L. 411-3 du CJF).

L’organisation des travaux du Conseil des prélèvements obligatoires

*Le CPO est **indépendant**. A cette fin, les membres du Conseil jouissent d’un mandat qui a été porté de deux à trois ans par la loi du 6 décembre 2021 portant diverses dispositions relatives au Haut Conseil des finances publiques et à l’information du Parlement sur les finances publiques, mandat qui est renouvelable une fois. Ils « ne peuvent solliciter ou recevoir aucune instruction du Gouvernement ou de toute autre personne publique ou privée ». Le secret professionnel s’impose à eux (article L.411-12 du CJF).*

*Le CPO est **pluridisciplinaire** dans sa composition et **collégial** dans son mode de délibération. Il entend en audition des représentants de la société civile et du monde économique.*

Afin d’assurer l’information du CPO, le directeur général du Trésor, le directeur de la législation fiscale, le directeur du budget, le directeur général des collectivités locales, le directeur de la sécurité sociale, le directeur général des entreprises et le directeur général de l’Agence centrale des organismes de sécurité sociale assistent, à la demande de son président, à ses réunions et s’y expriment, sans voix délibérative, ou s’y font représenter.

***L'élaboration des rapports
du Conseil des prélèvements obligatoires***

Le CPO fait appel à des rapporteurs habilités, comme ses membres, à se faire communiquer tous documents, de quelque nature que ce soit (articles L. 411-8 et suivants du CJF). Pour l'exercice de leurs missions, les membres du CPO comme les rapporteurs ont libre accès aux services, établissements, institutions et organismes entrant dans leur champ de compétences. Ceux-ci sont tenus de leur prêter leur concours, de leur fournir toutes justifications et tous renseignements utiles à l'accomplissement de leurs missions.

Les agents de ces services, établissements, institutions et organismes sont déliés du secret professionnel à l'égard du CPO, à l'occasion des études qu'il réalise.

Chaque étude ou enquête est réalisée par un ou deux rapporteurs généraux, qui s'appuient sur les travaux de rapporteurs particuliers choisis en fonction de leur expertise.

Le rapport général comme les rapports particuliers, sont rendus publics et sont consultables sur le site internet www.ccomptes.fr/CPO. Seul le rapport général engage le CPO.

Les rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

<i>Octobre 2022</i>	<i>La fiscalité locale dans la perspective du Zéro artificialisation nette (ZAN)</i>
<i>Février 2022</i>	<i>Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire</i>
<i>Septembre 2020</i>	<i>Adapter la fiscalité des entreprises à une économie mondiale numérisée</i>
<i>Septembre 2019</i>	<i>La fiscalité environnementale au défi de l'urgence Climatique</i>
<i>Janvier 2018</i>	<i>Les prélèvements obligatoires sur le capital des ménages</i>
<i>Janvier 2017</i>	<i>Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte</i>
<i>Décembre 2015</i>	<i>La taxe sur la valeur ajoutée</i>
<i>Février 2015</i>	<i>Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes ?</i>
<i>Mai 2014</i>	<i>Fiscalité locale et entreprises</i>
<i>Juillet 2013</i>	<i>La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes</i>
<i>Janvier 2013</i>	<i>Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier</i>
<i>Février 2011</i>	<i>Prélèvements à la source et impôt sur le revenu</i>
<i>Novembre 2011</i>	<i>L'activité du Conseil des prélèvements obligatoires pour les années 2006 à 2011</i>
<i>Mai 2011</i>	<i>Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs</i>

<i>Octobre 2010</i>	<i>Entreprises et "niches" fiscales et sociales – Des dispositifs dérogatoires nombreux</i>
<i>Mai 2010</i>	<i>La fiscalité locale</i>
<i>Octobre 2009</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée</i>
<i>Mars 2009</i>	<i>Le patrimoine des ménages</i>
<i>Novembre 2008</i>	<i>La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Sens et limites de la comparaison des prélèvements obligatoires entre pays développés</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des indépendants</i>
<i>Mars 2007</i>	<i>La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle</i>

Les notes du Conseil des prélèvements obligatoires

<i>Février 2022</i>	<i>Note n°3 Baromètre des prélèvements obligatoires en France – Première édition 2021</i>
<i>Juillet 2021</i>	<i>Note n°2 Les enjeux pour la France des négociations à l'OCDE sur la taxation des bénéficiaires des multinationales</i>
<i>Juillet 2021</i>	<i>Note n°1 Quel taux pour l'impôt sur les sociétés en France ?</i>

Les rapports du Conseil des impôts

2005	<i>La fiscalité dérogatoire</i>
2004	<i>La concurrence fiscale et l'entreprise</i>
2003	<i>La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales</i>
2002	<i>Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale</i>
2001	<i>La taxe à la valeur ajoutée</i>
2000	<i>L'imposition des revenus</i>
1999	<i>La fiscalité des revenus de l'épargne</i>
1998	<i>L'imposition du patrimoine</i>
1997	<i>La taxe professionnelle</i>
1995	<i>La contribution sociale généralisée</i>
1994	<i>Fiscalité et vie des entreprises</i>
1992	<i>La fiscalité de l'immobilier urbain</i>
1990	<i>L'impôt sur le revenu</i>
1989	<i>La fiscalité locale</i>
1987	<i>La fiscalité des entreprises</i>
1986	<i>L'imposition du capital</i>

<i>1984</i>	<i>L'impôts sur le revenu</i>
<i>1983</i>	<i>La taxe sur la valeur ajoutée</i>
<i>1980</i>	<i>L'imposition des bénéfices agricoles</i>
<i>1979</i>	<i>L'impôt sur le revenu</i>
<i>1977</i>	<i>L'imposition des bénéfices industriels et commerciaux</i>
<i>1974</i>	<i>L'impôt sur le revenu</i>
<i>1974</i>	<i>Application de l'article 5 de la loi d'orientation du commerce et de l'artisanat</i>
<i>1972</i>	<i>L'impôt sur le revenu</i>

Le Conseil des prélèvements obligatoires est présidé par M. Pierre MOSCOVICI, Premier président de la Cour des comptes.

Il comprend :

M. Patrick LEFAS, président de chambre maintenu à la Cour des comptes, suppléant le Premier président de la Cour des comptes.

En sont membres :

- *M. Dominique BAERT, maire de Wattrelos et conseiller maître en service extraordinaire à la Cour des comptes*
- *M. Alain CHRÉTIEN, maire de Vesoul et président d'agglomération*
- *M. Samy BENOUDIZ, maire d'Aigremont et dirigeant de sociétés*
- *M. Pierre COLLIN, conseiller d'État*
- *M. Patrick WYON, conseiller à la Cour de cassation*
- *M^{me} Mathilde LIGNOT-LELOUP, conseillère maître à la Cour des comptes*
- *M^{me} Selma MAHFOUZ, inspectrice générale des finances*
- *M^{me} Cécilia BERTHAUD, inspectrice générale des finances*
- *M. Pierre-Louis BRAS, inspecteur général des affaires sociales*
- *M. Alain BAYET, inspecteur général de l'institut national de la statistique et des études économiques*
- *M. Pierre BOYER, professeur d'économie à l'École Polytechnique*
- *M. Frédéric DOUET, professeur de droit à l'université Rouen – Normandie*
- *M^{me} Lise PATUREAU, professeure d'économie à l'université Paris Dauphine*
- *M. Rémi PELLET, professeur de droit à l'université de Paris Cité et de Sciences Po Paris*
- *M^{me} Nathalie MOGNETTI, directrice fiscale de TotalEnergies*
- *M. Jacques CREYSEL, délégué national de la fédération des entreprises du commerce et de la distribution*

En est membre, sans voix délibérative, M^{me} Elisabeth ASHWORTH, associée chez CMS Francis Lefebvre.

Le secrétariat du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) est assuré par M. Guilhem BLONDY, conseiller maître à la Cour des comptes, secrétaire général du CPO, ainsi que par M. Dimitri GRYGOWSKI, conseiller référendaire en service extraordinaire à la Cour des comptes.

Les travaux de secrétariat du conseil sont réalisés par M^{me} Marie DIAWARA CAMARA, chargée de mission.

Le rapport, présenté par M. Louis de CREVOISIER, inspecteur des finances, a été délibéré et arrêté au cours des séances du 5 janvier et du 17 janvier 2023.

Les études préliminaires au rapport ont été effectuées par :

- *M^{me} Oumnia ALAOUI, inspectrice des finances*
- *M. Gaspard BIANQUIS, inspecteur des finances*
- *M. François René BURNOD, auditeur au Conseil d'État*
- *M. Vincent DEDRIE, auditeur à la Cour des comptes*
- *M. Cédric DUTRUEL, inspecteur des finances*
- *M^{me} Capucine GRÉGOIRE, inspectrice des finances*
- *M. Ivan SALIN, inspecteur des finances*
- *M. Paul-Armand VEILLON, administrateur de l'INSEE*
- *M^{me} Valentine VERZAT, inspectrice des finances*

Par ailleurs, ont été auditionnés par le Conseil :

- *M^{me} Marie-Pascale ANTONI, directrice des affaires fiscales du Mouvement des entreprises de France (MEDEF)*
- *M. Bernard BACCI, directeur fiscal du groupe Vivendi*
- *M. Christophe BEAUX, directeur général du MEDEF*
- *M. Stéphane BUYDENS, OCDE, Centre for Tax Policy and Administration, VAT Advisor*
- *M. Matthieu DECONINCK, direction de la législation fiscale, sous-directeur de la fiscalité des transactions, fiscalité énergétique et environnementale*
- *M^{me} Juliette FLEURY, directrice fiscale du groupe Carrefour*
- *M. Felix MONTAG, enseignant-chercheur à l'université de Munich*
- *M. Gérard ORSINI, président de la commission fiscale de la Confédération des petites et moyennes entreprises (CPME)*
- *M. Lionel VIGNAUD, directeur des affaires économiques, juridiques et fiscales de la CPME*

Les études préliminaires sont des documents de travail n'engageant pas en tant que tels le Conseil des prélèvements obligatoires. Ces études sont consultables sur le site internet www.ccomptes.fr/CPO.

Sommaire

Sommaire	1
Synthèse du rapport	3
Synthèse des constats et des recommandations	7
Introduction	9
CHAPITRE I - L'ENJEU DE LA SÉCURISATION DES RECETTES DE TVA	13
I - Principal impôt national, disposant d'un cadre harmonisé au niveau européen, la TVA contribue au financement de l'État et, désormais, des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales	13
A - La TVA est un impôt national dont le cadre est largement harmonisé au niveau de l'Union européenne.....	13
B - La TVA est le principal impôt du système fiscal français	15
C - Les affectations de TVA en dehors du champ des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales doivent être évitées.....	19
II - La numérisation de l'économie génère de nouveaux risques de fraude à la TVA, qui ont conduit à adapter son cadre juridique	22
A - Les estimations de la fraude à la TVA sont plus importantes celles disponibles en 2015.....	22
B - Face à la baisse des droits de TVA rappelés, les moyens et l'organisation du contrôle fiscal ont été renforcés	24
C - Les évolutions du régime de territorialité de la TVA contribuent à sécuriser son recouvrement, notamment face à la fraude liée au commerce en ligne.....	26
D - La TVA à l'ère numérique doit s'appuyer sur de nouveaux instruments de lutte contre la fraude et de simplification pour les entreprises	29
III - Les taux réduits de TVA, plus largement utilisés en France que dans le reste de l'Europe, sont coûteux pour les finances publiques, peu efficaces économiquement et rarement évalués	32
A - Les taux réduits de TVA sont relativement importants en France, en comparaison européenne	32
B - Les taux réduits de TVA sont des outils inefficaces de politique économique	35
C - L'adoption de nouveaux taux réduits doit être évitée et les mesures dérogatoires existantes soumises à des modalités révisées d'évaluation, conduisant à supprimer ou relever les taux réduits inefficaces	37
CHAPITRE II – LA TVA FACE À DE NOUVELLES QUESTIONS	41
I - La TVA n'est pas un outil efficace de pilotage conjoncturel de l'économie et n'intègre pas suffisamment les enjeux de compétitivité du secteur financier	41
A - La TVA a été utilisée à des fins conjoncturelles dans certains pays	41
B - La TVA est toutefois un instrument de pilotage conjoncturel peu pertinent.....	43
C - Dans le contexte post- <i>Brexit</i> , les enjeux de compétitivité justifient, en revanche, de moderniser le régime de TVA du secteur financier	44
II - Une baisse de la TVA ne constitue pas une solution pérenne au choc énergétique et à l'inflation qu'il génère	46

A - À la différence de ses voisins européens, la France a privilégié d'autres instruments que la TVA en réponse au choc énergétique	46
B - Une baisse de la TVA ne suffirait pas à limiter la hausse des prix de l'énergie ni à protéger le pouvoir d'achat des ménages les plus vulnérables.....	47
C - Une réflexion générale sur la fiscalité des énergies apparaît nécessaire	50
III - La TVA est moins efficace que d'autres outils pour relever les défis socio-économiques de long terme	54
A - Face aux inégalités de revenu, des transferts ciblés doivent être préférés à une baisse de la TVA sur les produits de première nécessité	54
B - Insuffisamment ciblée, la TVA n'est pas le meilleur instrument face aux défis environnementaux et de santé publique	56
C - Un soutien sectoriel doit être préféré à une baisse de la TVA pour soutenir les secteurs économiques « sobres »	59
Conclusion.....	63

Synthèse du rapport

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation directement facturé aux clients sur les biens qu'ils consomment ou sur les services qu'ils utilisent en France. Les modifications substantielles de son cadre budgétaire et juridique, de même que les évolutions récentes du contexte économique, marqué par la crise sanitaire, la crise énergétique et l'inflation, ainsi que par des préoccupations croissantes pour des enjeux de long terme tels que le changement climatique, conduisent le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) à s'intéresser à cette imposition, huit ans après son précédent rapport sur la TVA. Les conclusions du présent rapport peuvent être résumées en deux idées clés.

La TVA doit rester un impôt de rendement avec pour objectif prioritaire le financement des services publics.

Principal impôt du système fiscal français, avec un rendement dynamique de 186 Md€ et représentant 17 % des prélèvements obligatoires en 2021, la TVA présente de nombreux avantages pour les finances publiques et pour l'économie. Dans ce contexte, alors qu'elle abondait essentiellement le budget de l'État, celui-ci ne perçoit désormais plus que la moitié des recettes de TVA en raison d'affectations successives de fractions de TVA aux organismes de protection sociale et aux collectivités territoriales, notamment pour compenser la suppression de recettes préexistantes. Ces affectations répondent à des choix structurants d'organisation des relations financières entre l'État et ces organismes. Elles ne peuvent ainsi être appréciées qu'au regard de l'équilibre des finances sociales et des finances locales dans leur ensemble. Elles posent néanmoins la question de la soutenabilité des finances publiques, l'État se trouvant, toutes choses égales par ailleurs, doté de ressources fiscales moindres pour financer un niveau équivalent de dépenses publiques. Les affectations de TVA en dehors de ces deux champs, comme c'est le cas pour l'audiovisuel public depuis 2022, génèrent des effets indésirables soulignés à plusieurs reprises par le CPO, et devraient être évités. Elles seront, au demeurant, interdites à compter de 2025, en application de l'article 2 modifié de la loi organique relative aux lois de finances.

Malgré ces affectations, la TVA conserve sa vocation de financement des services publics. Or, son rendement est menacé par deux phénomènes de nature distincte : le développement de la petite et de la grande fraude, et la multiplication des taux réduits rarement associés à des études d'impact *a priori* ou d'évaluation *a posteriori* et qui sont très difficiles à remettre en cause, même lorsque leur efficacité apparaît limitée.

D'une part, les récentes estimations de la fraude à la TVA sont plus importantes que ce qui avait été suggéré antérieurement, l'INSEE estimant les irrégularités, intentionnelles ou non, entre 20 et 26 Md€ sur la base de données de 2012. Si certains schémas de fraude à la TVA sont désormais bien identifiés par les pouvoirs publics, tels que la fraude « carrousel » et l'économie souterraine, de nouveaux mécanismes frauduleux apparaissent en lien avec la numérisation de l'économie. À ce titre, le paquet TVA « e-commerce », entré en vigueur en 2021, a profondément révisé le cadre juridique des importations dans l'Union européenne (UE) en provenance d'États tiers, en instituant notamment un mécanisme de redevabilité pour les plateformes de vente de biens en ligne aux particuliers. De même, afin de lutter contre les activités économiques occultes et les distorsions économiques et fiscales qu'elles génèrent, un mécanisme de *reporting* a été imposé aux plateformes de mise en relation par voie électronique de l'« économie du partage » ainsi qu'aux prestataires de service de paiement. Enfin, la

facturation électronique entre entreprises et la transmission des données de transactions seront déployées en France à l'horizon 2024 à 2026.

Dans ce contexte, le CPO suggère d'approfondir ces dispositifs dans le sens d'un contrôle plus étroit des plateformes de ventes de biens d'États tiers à l'UE, de la redevabilité des plateformes de mise en relation par voie électronique, et de l'harmonisation de la facturation électronique au sein de l'UE. C'est le sens du récent paquet « TVA à l'ère numérique », présenté par la Commission européenne le 8 décembre 2022. Ces orientations, de même que la réorganisation des services d'enquêtes fiscales et des autorités judiciaires, et le recours en matière fiscale à de nouveaux instruments juridiques, tels que la reconnaissance préalable de culpabilité et la convention judiciaire d'intérêt public, devraient permettre, à court terme, d'inverser la tendance à la baisse constatée ces dernières années en matière de droits de TVA rappelés. Elles pourront utilement alimenter les réflexions en cours sur le plan de lutte contre les fraudes, fiscale, sociale et douanière, annoncé par le Gouvernement pour la fin du premier semestre 2023.

D'autre part, les taux réduits de TVA représentent un manque à gagner important en comparaison internationale, de l'ordre de 47 Md€ aujourd'hui, soit l'équivalent de 24 % de son rendement. Dans ce contexte, la directive du 5 avril 2022 a ouvert de nouvelles possibilités d'adoption de taux réduits de TVA, qui restent, à ce stade, peu exploitées en Europe et en France. Alors que les taux réduits étaient jusqu'ici strictement encadrés, cet assouplissement, certes limité, s'explique par l'adoption d'un régime de territorialité fondé sur le pays de destination, générant des risques plus limités de concurrence fiscale entre États membres qu'une taxation au pays d'origine.

Or, les taux réduits de TVA ont une efficacité qui apparaît limitée pour atteindre des objectifs économiques et constituent une source de complexité pour les entreprises, comme l'illustre la problématique des offres composites. Le bilan des taux existants doit ainsi conduire à éviter l'adoption de nouveaux taux réduits de TVA et à préférer d'autres outils pour poursuivre des objectifs économiques et de politique publique. En parallèle, le présent rapport suggère de renforcer le suivi et l'évaluation des taux réduits de TVA existants par le CPO ou une instance *ad hoc* et, sur la base de ces évaluations, de supprimer les taux réduits inefficaces ou, à défaut, de les relever à un taux supérieur dans le barème.

La TVA n'est pas le meilleur instrument dont disposent les pouvoirs publics pour répondre aux conséquences des crises actuelles ainsi qu'aux enjeux économiques de long terme.

En premier lieu, une baisse de TVA apparaît peu pertinente pour relancer l'économie française. Dans le contexte de la crise sanitaire de 2020, plusieurs États membres, comme l'Allemagne, ont procédé à des baisses de TVA sectorielles ou générales à des fins de relance contracyclique. De fait, les études empiriques sur ces expériences démontrent des effets limités pour un coût élevé. La TVA apparaît donc comme un instrument de politique conjoncturelle moins efficace que d'autres outils pour agir sur la croissance économique.

En revanche, dans le contexte actuel post-*Brexit*, la TVA doit intégrer des enjeux de compétitivité du secteur financier. En effet si l'exonération des activités financières constitue une spécificité forte du régime de TVA européen, les règles de territorialité applicables n'excluent pas toute concurrence fiscale entre pays européens ou avec des États tiers. Le présent rapport formule ainsi des orientations pour moderniser le régime de TVA de ce secteur.

En deuxième lieu, face au choc énergétique et à l'inflation qui en découle, une baisse de TVA sur les énergies apparaît moins efficace que d'autres instruments budgétaires ou fiscaux.

À la différence de la plupart de ses voisins européens, la France a privilégié d'autres instruments qu'une baisse de la TVA en réponse à la hausse des prix de l'énergie. Les simulations réalisées pour le CPO confirment que le « bouclier tarifaire » apparaît plus efficace qu'une baisse de la TVA à 10 % sur le gaz et l'électricité pour limiter la hausse des prix, tout en étant trois fois plus coûteux. De même, le chèque énergie protège davantage les ménages vulnérables qu'une mesure de baisse de TVA non ciblée, tout en engendrant un coût moindre pour les finances publiques.

Les mesures de soutien non ciblées aux dépenses énergétiques ne doivent toutefois pas remettre en cause l'atteinte des objectifs environnementaux nationaux, et ne peuvent être ainsi être que temporaires. En effet, à long terme la priorité doit être de modifier les comportements par des incitations structurelles à la décarbonation. Dans ce contexte, une réflexion générale sur la fiscalité des énergies apparaît nécessaire. Elle doit viser une mise en cohérence des accises et de la TVA avec les objectifs nationaux de réduction des émissions de gaz à effet de serre. Ces évolutions du cadre fiscal pourront s'accompagner, en parallèle, d'un soutien temporaire aux entreprises et au pouvoir d'achat des ménages modestes.

Enfin, d'autres instruments apparaissent plus efficaces que la TVA pour réduire les inégalités et relever les défis environnementaux et de santé publique. D'une part, la TVA est un impôt régressif, au sens où sa part dans le revenu des ménages est plus élevée pour les ménages modestes, qui consomment une part plus grande de leur revenu. Ce constat doit toutefois être nuancé à deux titres. D'abord, une analyse sur l'ensemble du cycle de vie, qui tient compte de la consommation ultérieure d'une partie de l'épargne, confirme le caractère régressif de la TVA, mais celui-ci se trouve réduit de près de moitié. Ensuite, ce constat peut être relativisé en considérant le système socio-fiscal dans son ensemble, c'est-à-dire en prenant en compte le fait que la TVA finance des dépenses qui, pour certaines, bénéficient davantage aux ménages modestes, comme le CPO l'a montré dans son rapport de février 2022¹. Dans ce contexte, une baisse de la TVA, notamment sur les produits alimentaires, constitue une mesure moins efficace pour soutenir le pouvoir d'achat des ménages modestes que des transferts monétaires, en raison de l'incertitude sur le taux de répercussion sur les prix et de l'impossibilité de cibler certaines catégories de ménages à travers une baisse de TVA.

De même, la TVA n'est pas un instrument efficace face aux défis environnementaux et de santé publique. La proposition d'une « TVA environnementale » ou modulée selon un étiquetage alimentaire de type « Nutri-score », en particulier, se heurte à d'importants obstacles juridiques, économiques et financiers qui limitent les possibilités de ciblage ainsi que son impact sur les différentes étapes de la chaîne de valeur. Ces éléments suggèrent de privilégier d'autres instruments, tels que les transferts ciblés, les accises, le système européen d'échange de quotas d'émission, les investissements ou la réglementation d'une part, et la fiscalité nutritionnelle existante d'autre part, pour poursuivre ces objectifs économiques de long terme. Le présent rapport aboutit à une conclusion similaire pour le soutien aux secteurs économiques « sobres » que sont le transport ferroviaire et l'économie circulaire.

¹ CPO, février 2022, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire ».

Synthèse des constats et des recommandations

I - Constats

Constat n° 1 : La TVA est le premier impôt en France et représente 17 % des prélèvements obligatoires en 2021. Cette part est toutefois relativement faible par rapport à d'autres pays européens, en raison d'un taux normal parmi les plus bas et de l'importance des taux réduits en France.

Constat n° 2 : L'organisation de l'autorité judiciaire et des services d'enquête, en France et au niveau européen, a connu de profonds changements depuis 2015, qui visent à renforcer la lutte contre la fraude fiscale, dont la fraude à la TVA.

Constat n° 3 : Les taux réduits de TVA, plus largement utilisés en France que dans le reste de l'Europe, réduisent les recettes de TVA. Bien que leurs effets économiques sur les prix, l'emploi ou l'activité ne soient pas démontrés, ils sont très rarement supprimés.

Constat n° 4 : À court terme, le chèque énergie est plus efficace et plus efficient qu'une baisse de TVA pour protéger temporairement les ménages modestes face à la hausse des prix de l'énergie.

Constat n° 5 : La TVA est un impôt régressif, au sens où sa part dans le revenu des ménages est plus élevée pour les ménages modestes, qui consomment une part plus grande de leur revenu. Ce constat peut toutefois être nuancé si l'on prend en considération la consommation différée d'une partie de l'épargne et le fait que la TVA finance des dépenses qui, pour certaines, bénéficient davantage aux ménages modestes.

Constat n° 6 : Des mesures de soutien ciblé, à l'offre et à la demande, apparaissent préférables à une baisse de la TVA sur les billets de train pour favoriser le recours au transport ferroviaire.

Constat n° 7 : Le soutien aux services de réparation et de réemploi, ainsi qu'à l'écoconception des produits, suppose de tenir compte des spécificités de chaque filière, ce que ne permet pas une baisse de la TVA.

II - Recommandations

Recommandation n° 1 : Éviter les affectations de TVA en dehors du champ des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales.

Recommandation n° 2 : Définir une méthodologie destinée à évaluer le montant de la fraude à la TVA et communiquer annuellement les résultats au Parlement.

Recommandation n° 3 : Renforcer la lutte contre la fraude à la TVA dans le contexte de l'économie des plateformes à travers :

- l'évaluation de l'efficacité des obligations de *reporting* des plateformes de mise en relation par voie électronique ;
- l'adaptation de la programmation du contrôle fiscal pour tenir compte des obligations de *reporting* des prestataires de services de paiement ;

- le soutien, sous réserve des arbitrages sur divers points de difficultés, à une réforme au niveau européen du régime de redevabilité des plateformes de services de transport et d'hébergement.

Recommandation n° 4 : Afin de réduire l'importance des taux réduits, qui minorent les recettes de TVA, confier au CPO ou à une instance *ad hoc* l'examen pluriannuel des taux réduits en identifiant leurs objectifs, en évaluant leur atteinte et en proposant des mesures plus efficaces et plus efficientes le cas échéant.

Recommandation n° 5 : Supprimer les taux réduits de TVA dont les évaluations confirment l'inefficacité ; à défaut de leur suppression, les relever à un taux supérieur dans le barème.

Recommandation n° 6 : Moderniser le régime de TVA du secteur financier en actualisant le périmètre et les notions du régime d'option et en conduisant une réflexion sur l'usage des règles d'exonération avec droit à déduction à des fins compétitives.

Recommandation n° 7 : Conduire une réflexion générale sur la fiscalité des énergies visant la mise en cohérence de la TVA et des accises avec les objectifs environnementaux nationaux.

Recommandation n° 8 : Préférer le recours aux prestations sociales et les transferts monétaires ciblés à une baisse de la TVA pour soutenir le pouvoir d'achat des ménages modestes.

Recommandation n° 9 : Systématiser l'intégration de la dimension environnementale dans les évaluations des mesures fiscales, y compris dans le champ de la TVA.

Recommandation n° 10 : Préférer les accises à la TVA comme principal instrument de fiscalité incitative en matière environnementale.

Recommandation n° 11 : Écarter la modulation des taux de TVA comme instrument de santé publique en matière nutritionnelle.

Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation qui est directement facturé aux clients sur les biens qu'ils consomment ou sur les services qu'ils utilisent en France. Ainsi, la TVA est un impôt indirect, au même titre que les droits de douane ou les accises sur les énergies. Elle est versée par les entreprises redevables mais payée par les consommateurs finaux qui en supportent, en principe, la charge. Son cadre juridique est harmonisé de longue date au niveau européen, tout en octroyant des marges de manœuvre importantes aux États membres.

Promue par le français Maurice Lauré et introduite en France en 1954, avant d'être généralisée en 1968, la TVA est aujourd'hui le premier impôt du système fiscal français, représentant 17 % des prélèvements obligatoires en 2021. C'est aussi une taxe quasi-universelle à deux titres. Elle concerne, d'une part, l'ensemble des agents économiques, qu'ils soient redevables ou contribuables. Supportée pour l'essentiel par les ménages, la charge fiscale est aussi acquittée par les entreprises, les administrations publiques et, de façon résiduelle, par le secteur associatif. D'autre part, 172 États dans le monde appliquent la TVA ou une taxe assimilée. De ce fait, l'usage qui est fait de cette imposition, en France comme à l'étranger, suffit en lui-même à justifier que le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) ait décidé de consacrer un nouveau rapport à la TVA, après des travaux du Conseil des impôts en 2001 et un précédent rapport du CPO en 2015.

Deux autres motifs, non moins importants, justifient également ce choix : les évolutions qu'a connues cette imposition depuis 2015, dans un contexte marqué par la numérisation croissante de l'économie et par d'importantes réformes fiscales en France, notamment de la fiscalité locale ; et le contexte économique récent, marqué par les crises sanitaires et énergétiques, et par des préoccupations croissantes pour des enjeux de long terme tels que le changement climatique et la santé publique.

Le cadre budgétaire et juridique de la TVA a considérablement évolué depuis 2015.

Sur le plan budgétaire, les recettes de TVA, de l'ordre de 186 Md€ en 2021, ont poursuivi leur évolution haussière, caractéristique du dynamisme de cette imposition, avec un rendement en hausse de 7 % entre 2015 et 2021 en tenant compte de l'accroissement du produit intérieur brut (PIB). Toutefois, la répartition de cette recette a sensiblement évolué car, en 2021, le budget de l'État ne recevait plus que 51 % du produit de la TVA contre 93 % en 2015 : cette évolution tient aux affectations croissantes de TVA à la fois aux organismes de protection sociale et aux collectivités territoriales, notamment en compensation de la révision ou de la suppression d'autres prélèvements obligatoires. Alors que, comme le rappelait le CPO en 2015, la TVA a été conçue comme un impôt à assiette large destiné à alimenter le budget de l'État, son affectation croissante en dehors du budget de l'État mérite d'être interrogée.

D'autre part, les travaux de chiffrage de la fraude à la TVA, qui affecte son rendement, suggèrent un phénomène de plus grande ampleur que les estimations réalisées dans les années 2010 : les différents chiffreages réunis par le CPO en 2015 convergeaient vers un montant de l'ordre de 10 Md€ par an. Or, des travaux de l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) de 2022 actualisent cette estimation pour un montant compris entre 20 et 25 Md€ sur la base de données de 2012. Ce phénomène est, aujourd'hui, alimenté de façon croissante par la numérisation de l'économie, au travers notamment du recours à des plateformes de ventes en ligne. Dans

ce contexte, le paquet TVA « e-commerce », adopté en décembre 2017 et entré en vigueur en juillet 2021, a profondément modifié le cadre juridique des importations provenant d'États tiers dans l'Union européenne (UE) en instituant un nouveau mode de déclaration *via* un guichet électronique, et un mécanisme de redevabilité pour les plateformes de vente en ligne aux particuliers. Leur bonne mise en œuvre est donc essentielle.

En parallèle, le développement des plateformes de mise en relation dans le cadre de l'« économie du partage », notamment dans les secteurs de l'hébergement ou des transports, facilite la fraude *via* des opérations occultes faussement présentées comme des services entre particuliers, et est à l'origine depuis plusieurs années de distorsions fiscales et économiques avec les opérateurs traditionnels concurrents. Pour y répondre, un dispositif de *reporting* auprès de l'administration fiscale a été introduit en France, dès 2019, pour ces plateformes.

Dans ce contexte, le récent paquet « TVA à l'ère numérique », présenté le 8 décembre 2022 par la Commission européenne, propose des pistes d'approfondissement de ces différentes mesures, visant à moderniser les obligations déclaratives en matière de TVA, renforcer la capacité des États membres à suivre et à contrôler les transactions des opérateurs, offrir aux entreprises la faculté de procéder à un enregistrement unique à la TVA dans l'ensemble de l'UE, enfin, moderniser les règles de TVA applicables aux plateformes en ligne.

Quant aux taux réduits de TVA, la directive du 5 avril 2022 a introduit une inflexion significative en octroyant une plus grande souplesse dans la fixation de taux réduits de TVA par les États membres. Cette évolution tire les conséquences de l'abandon, annoncé dès 2011, de la règle du pays d'origine pour fonder le régime de territorialité définitif de la TVA sur le principe de destination, limitant ainsi les risques de concurrence fiscale et de distorsion de concurrence liés à la disparité des taux réduits. Ce cadre juridique révisé pose, légitimement, la question de l'adoption de nouveaux taux réduits de TVA en France. On peut toutefois noter que, dans un contexte où les taux réduits de TVA ont un coût croissant pour les finances publiques, la recommandation du CPO formulée en 2015 d'évaluer et de supprimer les taux réduits inefficaces n'a jusqu'ici pas été suivie d'effets, notamment parce qu'ils donnent très rarement lieu à des évaluations de leurs effets économiques.

En parallèle, trois séries d'évolutions économiques majeures réinterrogent l'usage de la TVA.

En premier lieu, les crises récentes (crise sanitaire, crise énergétique et crise géopolitique) ont façonné un contexte économique nouveau, marqué notamment par la résurgence de l'inflation² et la montée corrélative de préoccupations liées au pouvoir d'achat. Dans ce contexte, et contrairement à ce que constatait le CPO en 2015, plusieurs pays, à l'instar de l'Allemagne et du Royaume-Uni, ont mis en place récemment des politiques de soutien à la demande par des baisses temporaires de TVA. De même, la majorité des États membres de l'UE ont eu recours, après le début de la guerre en Ukraine, à des baisses de TVA sur le gaz, l'électricité ou les combustibles, en complément de baisses de fractions d'accises sur les énergies. Si la France a privilégié d'autres catégories d'instruments, le débat relatif à une baisse de la TVA est réapparu à l'occasion de l'augmentation récente des prix des carburants. Alors que les chocs économiques de grande ampleur semblent se multiplier, le CPO a souhaité examiner si la TVA constitue un instrument efficace et pertinent de réponse à ces crises.

² Selon les données de l'INSEE, en décembre 2022, les prix à la consommation ont augmenté en moyenne de 5,9 % sur un an, de 12,1 % pour l'alimentation et de 15,1 % pour l'énergie en France.

En deuxième lieu, l'acuité toujours croissante des débats relatifs aux défis socio-économiques de long terme, tels que les inégalités, le changement climatique ou encore la santé publique, suscite dans le débat public des propositions nombreuses d'utilisation de la TVA à des fins de redistribution et d'orientation des comportements. L'absence d'éléments probants confirmant l'efficacité de la TVA comme instrument de redistribution et d'incitation économique, soulignée par le rapport du CPO de 2015, n'a pas éteint les débats sur ce sujet. Au contraire, ceux-ci apparaissent plus nombreux depuis la directive du 5 avril 2022 qui autorise, comme cela est rappelé ci-avant, un usage plus souple des taux réduits par les États membres. Dans ce contexte, le CPO a souhaité éclairer les choix des pouvoirs publics sur l'efficacité à attendre de tels dispositifs.

Enfin, le contexte budgétaire national est marqué par une dégradation sans précédent des finances publiques. La crise sanitaire, par le repli de l'activité économique qu'elle a provoqué et les mesures qui ont été prises pour en atténuer les effets, a conduit à un déficit de 8,9 points de PIB en 2020, soit le niveau le plus élevé observé depuis l'après-Guerre. Si le rebond de l'économie en 2021 a permis de réduire le déficit public et de le ramener à 6,4 points de PIB, il reste plus de deux fois supérieur à celui d'avant crise. Avec ces niveaux de déficit, la dette publique a ainsi augmenté de 15,1 points de PIB entre 2019 et 2021, pour atteindre 112,5 % du PIB³. Au total, la France sort des deux années de crise avec un déficit structurel et une dette publique parmi les plus dégradés de la zone euro⁴. Dans ce contexte de très forte tension sur les finances publiques et de remontée des taux d'intérêt nominaux, et alors que les investissements écologiques et numériques devraient être accélérés, l'objectif de rendement budgétaire de la TVA revêt une dimension stratégique.

Au vu de ces évolutions, le présent rapport réexamine à la fois la place de la TVA dans les finances publiques et les objectifs qu'elle doit poursuivre.

Il répond plus précisément à la problématique suivante : 70 ans après sa création, dans un contexte marqué par des crises multiples, par des enjeux structurels qui appellent la mise en œuvre de nouvelles politiques publiques, ainsi que par une forte tension sur les finances publiques, quels peuvent être la place et les objectifs de la TVA dans le système des prélèvements obligatoires en France ?

Pour répondre à cette question, le présent rapport s'articule en deux chapitres :

- chapitre I : dans le contexte d'affectation croissante des recettes de TVA à d'autres administrations publiques que l'État, comment sécuriser son rendement au regard de la fraude fiscale et de l'importance des taux réduits ?

Cette première partie actualise des éléments de réponse à une problématique classique sur la sécurisation des recettes de la TVA, telle qu'elle apparaissait déjà dans le rapport du CPO de 2015 notamment.

Si le recours à des taux réduits résulte de la volonté du législateur et ne peut donc, à ce titre, être questionné dans les mêmes termes que la fraude, force est de constater qu'il s'agit, en France, des deux facteurs qui réduisent le plus fortement le potentiel de rendement de la TVA ;

- chapitre II : quels doivent être les usages de la TVA face aux défis économiques de court et de long terme ?

³ 113,7 % du PIB à la fin du troisième trimestre 2022 selon l'INSEE.

⁴ Cf. Cour des comptes, 2022, « La situation et les perspectives des finances publiques ».

Cette deuxième partie présente, en revanche, une réflexion originale sur la TVA par rapport aux précédents travaux du CPO, justifiée par les évolutions du contexte économique et les enjeux socio-économiques de long terme qui ont émergé depuis 2015 tels que rappelés ci-avant.

Enfin, cinq rapports particuliers, issus d'échanges des rapporteurs avec près de 170 personnes dans le secteur public et le secteur privé, en France et à l'étranger, détaillent les principaux constats de ce rapport. Ils portent sur :

- le cadre juridique de la TVA (rapport particulier n° 1) ;
- la place de la TVA dans les finances publiques (n° 2) ;
- la comparaison internationale des systèmes de TVA (n° 3) ;
- la TVA comme outil de politique économique (n° 4) ;
- la TVA face aux grands défis économiques et sociaux (n° 5).

* *
*
*
*

Chapitre I - L'enjeu de la sécurisation des recettes de TVA

I - Principal impôt national, disposant d'un cadre harmonisé au niveau européen, la TVA contribue au financement de l'État et, désormais, des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales

A - La TVA est un impôt national dont le cadre est largement harmonisé au niveau de l'Union européenne

La TVA est un impôt général sur la consommation à paiement fractionné. Le fonctionnement de la TVA n'a que peu évolué depuis son introduction en France en 1954 et sa généralisation en 1968 : à chaque opération, les entreprises sont redevables de la TVA qu'elles facturent à leurs clients sur la totalité du prix de vente ; en contrepartie, elles peuvent déduire la TVA amont qui a grevé le coût des biens et services qu'elles utilisent. C'est la combinaison de ces deux opérations qui permet, *in fine*, de faire peser la TVA de façon proportionnelle sur le consommateur et de rendre, en théorie, la taxe neutre pour les entreprises.

Visant à imposer la consommation finale, la TVA partage donc un objet identique avec les taxes sur les ventes, mais le paiement fractionné facilite, en principe, la collecte de la taxe et la lutte contre la fraude. Elle se distingue également des taxes sur le chiffre d'affaires appliquées à chaque étape du circuit économique, qui génèrent des distorsions économiques puisque la charge fiscale augmente avec le nombre d'opérations intermédiaires avant la vente au consommateur final.

Le cadre juridique de la TVA est harmonisé de longue date au niveau européen⁵. C'est dans le contexte de la mise en place du marché unique, par le traité de Rome, que la première directive de 1967 a jeté les bases de la généralisation de la TVA et de l'harmonisation de ses règles de fonctionnement. Venue remplacer des taxes cumulatives sur le chiffre d'affaires incompatibles avec l'unification du marché intérieur, elle permet en effet aux États membres de recevoir des ressources importantes de fiscalité indirecte, tout en évitant les distorsions de concurrence. Un texte juridique européen, la directive TVA du 28 novembre 2006, fixe aujourd'hui le corpus de règles fondamentales régissant cet impôt, transposé en droit interne au titre II de la première partie du code général des impôts (CGI)⁶. Toutefois, la directive TVA confère à chaque État membre des marges de manœuvre significatives, pour déterminer des taux réduits, le calcul des droits à déduction, la collecte de l'impôt ou encore les obligations déclaratives. À ce titre, cinq taux de TVA sont aujourd'hui applicables en France métropolitaine, en complément de taux spécifiques en Corse et dans trois territoires ultramarins (cf. tableau 1).

⁵ Pour le détail du cadre juridique de la TVA, cf. rapport particulier n° 1 : F-R. Burnod, 2022, « Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée ».

⁶ Un travail de codification devrait toutefois aboutir, en 2023, à inscrire le régime fiscal de la TVA dans le nouveau code des impositions sur les biens et services (CIBS).

Tableau 1 : Taux de TVA applicables en France au 31 décembre 2022

Territoire concerné	Taux normal	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit	Taux zéro
Métropole (hors Corse)	20 %	10 %	5,5 %	2,1 %	0 % (vaccins et tests covid-19) ⁷
Corse	20 % 13 % (produits pétroliers)	10 %	5,5 % 2,1 %	0,90 %	
Guadeloupe, Martinique, Réunion ⁸	8,5 %	2,1 %	2,1 % 1,75 %	1,05 %	

Source : CPO, d'après le code général des impôts.

L'assiette de la TVA est très large, mais certaines activités sont hors du champ ou sont exonérées. Sont en effet soumises à la TVA les seules livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Toutefois, les personnes publiques ne sont pas considérées comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'elles accomplissent en tant qu'autorités publiques ainsi que pour des opérations d'intérêt général, telles que la santé ou l'éducation, quand bien même, en tant qu'acteurs économiques, elles bénéficieraient du mécanisme de déduction (cf. encadré 1). De plus, en France, diverses activités d'intérêt général exercées par des personnes privées peuvent, pour leur part, être exonérées lorsqu'elles agissent sans but lucratif et avec une gestion désintéressée – on parle d'organismes sans but lucratif (OSBL).

Encadré 1 : L'assujettissement des personnes publiques à la TVA

Un opérateur exerçant une activité non-assujettie ou exonérée n'est pas autorisé à déduire la TVA qu'il a supportée sur les biens et services qu'il utilise. Cette rémanence de TVA explique que des personnes publiques peuvent avoir un intérêt à être taxées à la TVA, surtout s'il s'agit d'un taux réduit ou que leurs clients peuvent eux-mêmes exercer un droit à déduction.

Or, dans l'ensemble, les règles sur le non-assujettissement des personnes publiques manquent de lisibilité au regard des règles européennes fondées sur :

- **l'exercice de la marge de manœuvre nationale** : les États disposent d'une marge de manœuvre pour fixer le périmètre de certaines exonérations, notamment pour des activités liées au sport ou à la culture. Les OSBL exonérés, voire les personnes publiques hors champ, peuvent avoir intérêt à demander à être soumis à la TVA, surtout s'il s'agit d'un taux réduit. Or, la France applique déjà un taux réduit sur un grand nombre d'activités culturelles. Quant aux activités liées à la fourniture d'installations sportives ou de cours de sport, elles sont soumises au taux plein : toutefois, la directive permet aux États d'y appliquer un taux réduit ;
- **le traitement d'éventuelles distorsions de concurrence** : le non-assujettissement des activités des personnes publiques à la TVA suppose qu'il ne conduise pas à des distorsions de concurrence d'une

⁷ S'y ajoute une exonération avec droit à déduction sur la vente par les pêcheurs en mer des produits de leur pêche, qui a le même effet qu'un taux à 0 %.

⁸ La TVA n'est provisoirement pas applicable dans les collectivités de Guyane et Mayotte ; dans ces territoires, l'octroi de mer se substitue pour partie à la TVA.

certaine importance. Or, une incertitude juridique demeure sur les distorsions de concurrence en défaveur des personnes publiques résultant de leur non-assujettissement. De récents arrêts sur les cantines scolaires ou les piscines municipales⁹ montrent la difficulté pour les collectivités territoriales, notamment, de déterminer le traitement TVA de services publics, même gérés *a priori* de façon non lucrative.

Ces règles ont donc vocation à être réexaminées dans le cadre des travaux de recodification de la partie du CGI relative à la TVA au sein du code des impositions sur les biens et services (CIBS).

D'autres activités économiques, pour lesquelles la taxation à la TVA a été jugée trop complexe ou pour lesquelles une harmonisation n'était pas possible, sont également exonérées : c'est le cas pour une large partie des opérations immobilières (cf. encadré 2), qui donneront lieu à des travaux ultérieurs du CPO, et du secteur bancaire, financier et assurantiel (cf. section II.I.C *infra*).

Encadré 2 : Principales spécificités du régime de TVA du secteur immobilier

Un particulier procédant à une cession immobilière à titre privé ou à une location ponctuelle de son appartement est hors champ de la TVA, mais dans le cas général, la directive prévoit que ces opérations sont exonérées. Jusqu'à la réforme de la TVA immobilière en 2010, la France avait commis une erreur de transposition en excluant ces opérations du champ de la TVA.

De plus, un régime dérogatoire de TVA sur marge s'applique aux marchands de biens et promoteurs exerçant une activité d'achat-revente, dont le régime a été récemment précisé par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, 30 septembre 2021, *Icade Promotion*).

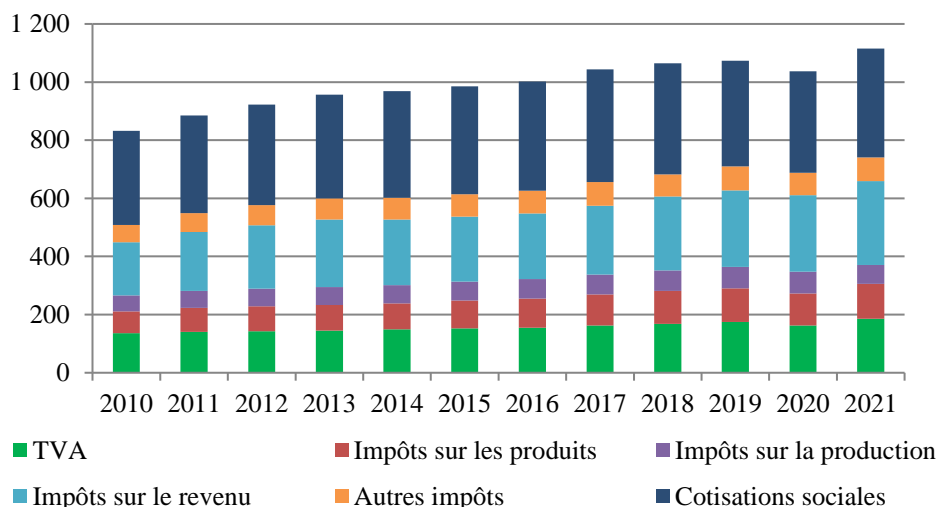
Enfin, le régime des droits de mutation à titre onéreux (DMTO) est étroitement associé à celui de la TVA immobilière. En effet, certaines transactions bénéficient d'un taux réduit de DMTO lorsque la vente est soumise obligatoirement à TVA sur le prix total.

B - La TVA est le principal impôt du système fiscal français

La TVA représentait 17 % des prélèvements obligatoires en 2021, une proportion relativement stable depuis 2015. Générant des recettes de l'ordre de 186 Md€, il s'agit de la troisième catégorie de prélèvements obligatoires (PO) dans les comptes nationaux, derrière les recettes d'imposition des revenus (impôt sur les revenus et contribution sociale généralisée (CSG)) et les cotisations sociales, dont le rendement était respectivement de 288 Md€ (soit 26 % des PO) et de 374 Md€ (34 % des PO) en 2021 (cf. graphique 1).

⁹ Conseil d'État, 2021, *Commune de Sarlat-la-Canéda*, n° 441739, et *Commune de Castelnaudary*, n° 442378.

Graphique 1 : Poids des principales catégories de prélèvements obligatoires en France entre 2010 et 2021 (en Md€)



Source : CPO, à partir des comptes nationaux produits par l'INSEE.

En considérant chaque impôt isolément, sans les classer par catégorie, la TVA est toutefois la première imposition en France, devant la CSG (129 Md€ en 2021), l'impôt sur le revenu (80 Md€) et l'impôt sur les sociétés (46 Md€) – hors cotisations sociales. C'est aussi la principale composante des impôts indirects et, plus généralement, de la fiscalité sur la consommation (60 % en valeur en 2021). C'est à ce titre que le CPO soulignait, en 2015, la vocation budgétaire de la TVA et recommandait d'exploiter encore davantage son potentiel de rendement.

La TVA présente de nombreux avantages pour les finances publiques et l'économie¹⁰. Outre son rendement élevé, elle se caractérise en effet par son dynamisme et sa bonne prévisibilité : ainsi, entre 2015 et 2021, le rendement de la TVA s'est accru de 7 % corrigé de la hausse du PIB¹¹, et son taux d'exécution par rapport aux prévisions de loi de finances initiale a été, chaque année, supérieur à 98 % entre 2015 et 2019. Elle est par ailleurs relativement simple et peu coûteuse à recouvrer pour l'administration fiscale, puisque sa collecte repose en grande partie sur les entreprises. Sur le plan économique, la TVA est une imposition en théorie neutre pour les entreprises et, par rapport à d'autres impositions indirectes à visée protectionniste telles que les droits de douane et l'octroi de mer, elle déplace les incitations des acteurs économiques vers le développement de l'activité économique en ne pénalisant pas la production nationale.

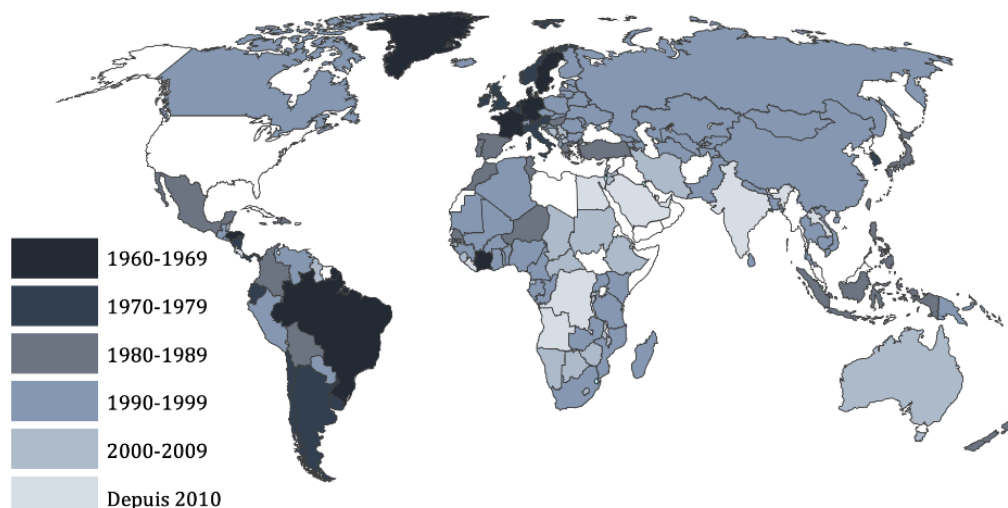
¹⁰ Pour une présentation détaillée de la TVA dans les finances publiques en France, cf. rapport particulier n° 2 : C. Dutruel et V. Verzat, 2022, « La place de la taxe sur la valeur ajoutée dans les finances publiques ».

¹¹ Ce dynamisme peut provenir de trois facteurs dont la contribution est difficile à mesurer : la hausse de la part de la consommation finale dans le PIB ; une diminution de la fraude ; un effet de composition lié, par exemple, à une consommation au taux normal plus importante.

Ces avantages expliquent le caractère quasi-universel de cette imposition.

La TVA est en effet devenue, en l'espace d'une soixantaine d'années, un impôt quasi-universel, présent dans 172 États et concernant 95 % de la population mondiale (cf. carte 1), à l'exception notable des États-Unis qui disposent néanmoins d'une « *sales tax* » sur les ventes de détail¹².

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



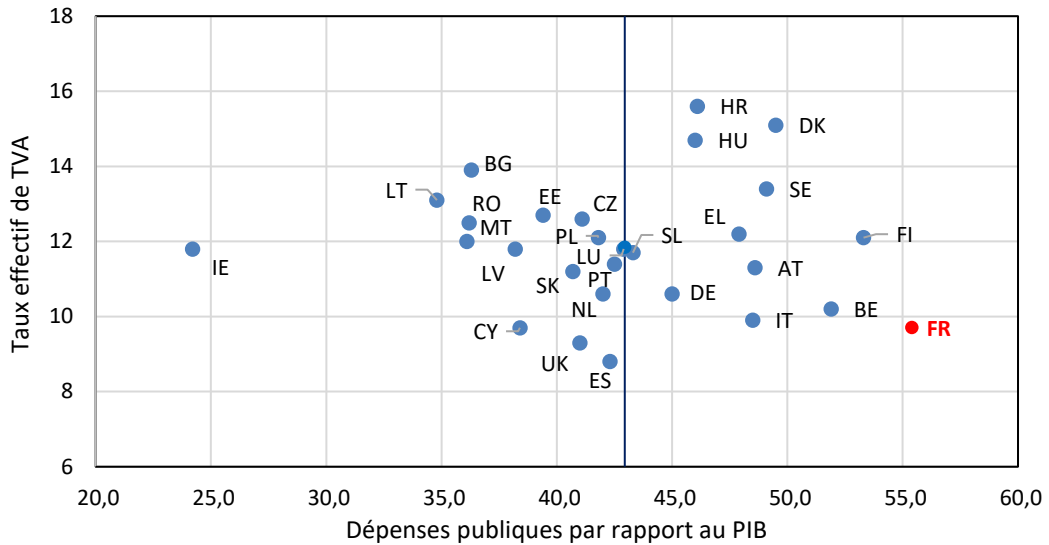
Source : CPO, d'après des données du Fonds monétaire international (FMI).

En comparaison des autres pays de l'UE, le poids de la TVA dans les finances publiques en France est toutefois l'un des plus faibles. La France se situe en effet au 24^{ème} rang de l'UE à 27 en termes de poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires et au 19^{ème} rang en termes de part dans le PIB. Cette situation tient notamment à l'adoption, en France, d'un taux normal de TVA parmi les plus faibles de l'UE (20 %, soit le 4^{ème} taux normal le plus faible), ainsi qu'à des taux réduits avec une assiette plus large (cf. section I.III.A *infra*) – aboutissant à un taux effectif de TVA¹³ faible au sein de l'UE, de l'ordre de 9,7 % en 2019 (cf. graphique 2).

¹² Pour une présentation détaillée de la TVA à l'international, cf. rapport particulier n° 3 : O. Alaoui, V. Dedrie et A. Garcia-Gonzalez, 2022, « La comparaison internationale des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ».

¹³ TVA effectivement perçue rapportée à la base taxable.

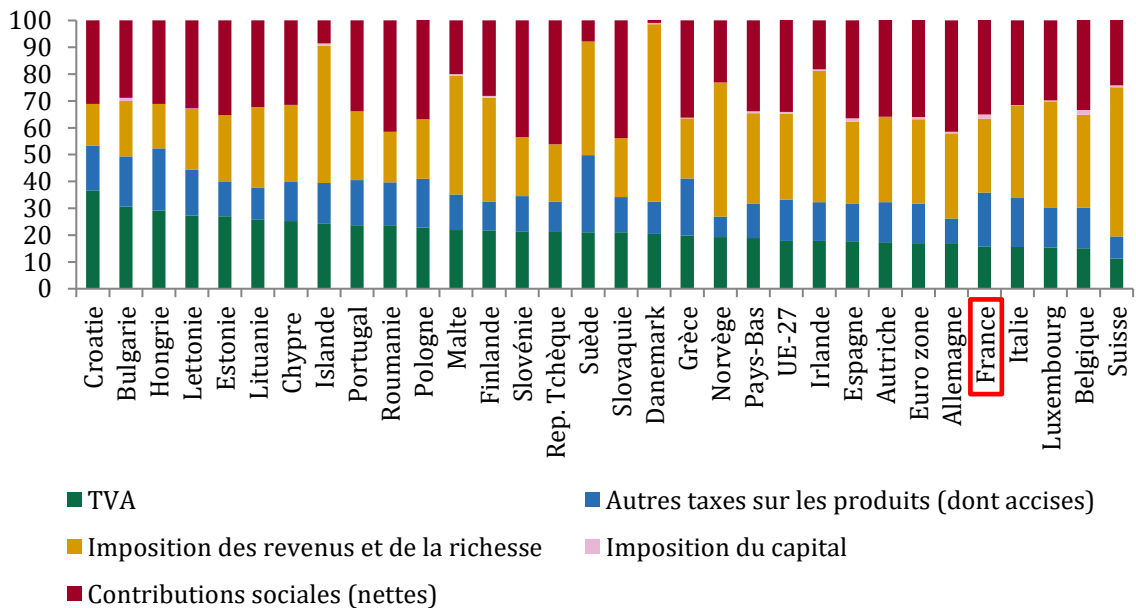
Graphique 2 : Dépenses publiques dans le PIB et taux effectif de TVA au sein de l'UE à 28 en 2019



Source : CPO, d'après des données de la Commission européenne et d'Eurostat.

Il est toutefois difficile de tirer une conclusion de ce classement, dans la mesure où le paramétrage de la TVA dans chaque pays est plus généralement lié aux spécificités de son système socio-fiscal. Ainsi, sauf exceptions, la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires est moins importante dans les États membres de l'UE où l'imposition des revenus, qui contribue en général positivement à la progressivité d'un système fiscal, est plus forte, à l'instar de la Suède et du Danemark, (cf. graphique 3 et section II.III.A *infra*).

Graphique 3 : Place de la TVA au sein des prélèvements obligatoires dans l'UE en 2021 (en %)



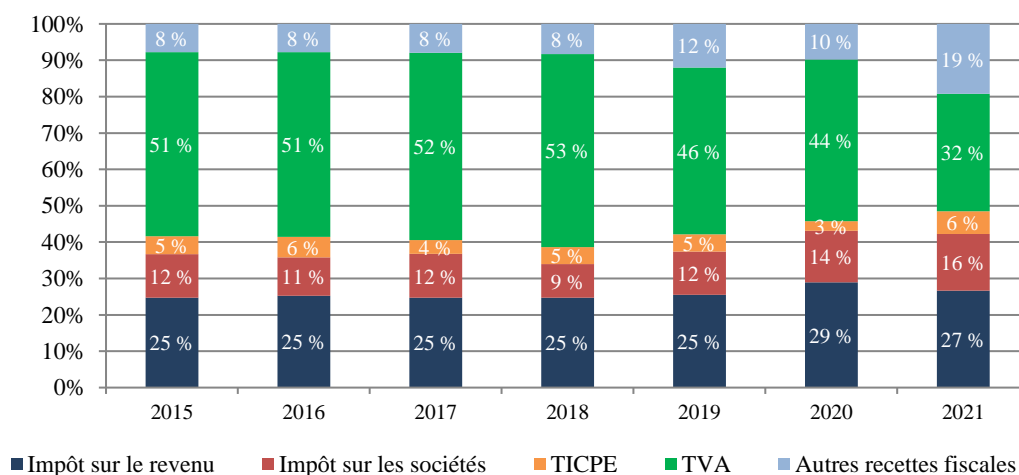
Source : CPO, à partir d'Eurostat.

Constat n° 1 : La TVA est le premier impôt en France et représente 17 % des prélèvements obligatoires en 2021. Cette part est toutefois relativement faible par rapport à d'autres pays européens, en raison d'un taux normal parmi les plus bas et de l'importance des taux réduits en France.

C - Les affectations de TVA en dehors du champ des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales doivent être évitées

L'État ne perçoit désormais que la moitié des recettes de TVA. En effet, en 2021, seuls 51 % du produit de la TVA abondaient le budget de l'État contre 93 % en 2015 (cf. graphique 5). Conséquemment, la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État a diminué, passant de 51 % à 32 % entre 2015 et 2021 (cf. graphique 4). Cette évolution s'explique par les transferts de recettes de TVA, appelés affectations, à d'autres organismes publics.

Graphique 4 : Part des impôts dans les recettes fiscales de l'État de 2015 à 2021



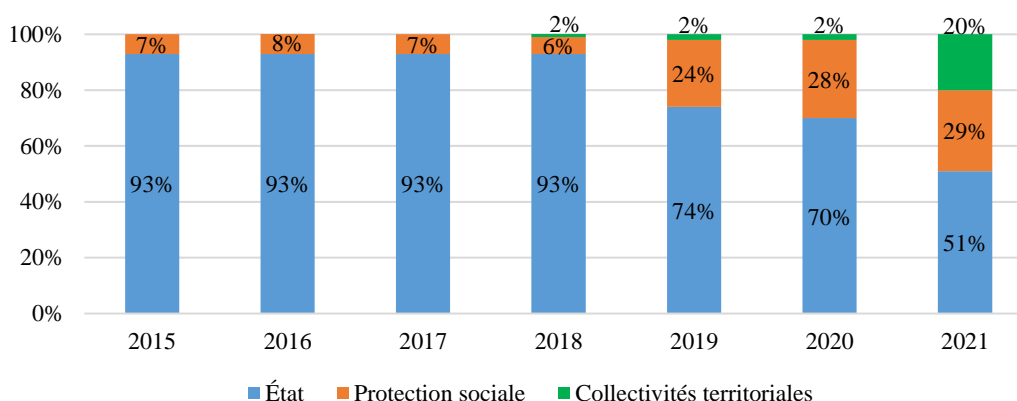
Source : CPO, d'après les lois de règlement.

Note de lecture : La TVA représentait 32 % des recettes fiscales de l'État en 2021, et l'impôt sur le revenu 27 %.

La TVA a été affectée de façon croissante aux organismes de protection sociale et aux collectivités territoriales. D'une part, dans le champ de la protection sociale, la TVA est essentiellement affectée aujourd'hui à l'Assurance maladie (20 % de ses recettes en 2021) et à l'Unédic (10 %). Il est notable que l'affectation de TVA aux organismes de protection sociale a été quadruplée en 2019, en passant de 6 % des recettes totales de TVA en 2018 à 24 % en 2019 (cf. graphique 5). Cette forte hausse traduit principalement la transformation du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en une réduction de cotisations d'assurance maladie et une extension des allègements généraux aux cotisations d'assurance retraite complémentaire et d'assurance chômage – conduisant à affecter une fraction de TVA à l'Urssaf Caisse

nationale¹⁴ pour compenser l'Unédic et l'AGIRC-ARRCO. Les logiques à l'œuvre sont toutefois différentes selon les cas : alors que l'affectation à l'Assurance maladie répondait, historiquement, à une logique de compensation des exonérations, tel n'est plus strictement le cas aujourd'hui. Elle s'inscrit désormais dans le financement pérenne de cette branche. En revanche, ce lien subsiste pour la TVA affectée à l'Unédic et à l'AGIRC-ARRCO, pour lesquels le montant compensé correspond à la perte de recettes engendrée par l'exonération sur les bas salaires.

Graphique 5 : Affectation des recettes de TVA entre 2015 et 2021



Source : CPO, d'après les documents annexes aux lois de finances et des données de la direction du budget.

Note de lecture : En 2018, 93 % des recettes de TVA abondaient le budget de l'État, 6 % étaient affectées aux organismes de protection sociale et 2 % aux collectivités territoriales.

D'autre part, la TVA joue un rôle majeur dans la réforme de la fiscalité locale en cours. Elle se trouve, d'abord, affectée depuis 2018 aux régions pour compenser des dotations de l'État (~4 Md€ en 2021). Ensuite, à partir de 2021, elle a été intégrée aux recettes de fiscalité locale des régions (~10 Md€) pour compenser, notamment, la perte des recettes de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), et des départements et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre (~23 Md€) dans le cadre de la réforme de la taxe d'habitation. De ce fait, 20 % de la TVA était affectée aux collectivités territoriales en 2021 (cf. graphique 5). Elle constitue désormais leur première ressource, pour un total de 53,2 Md€ en loi de finances initiale pour 2023. Cette évolution conduit à réduire, en partie¹⁵, le pouvoir de taux des collectivités territoriales sur leurs recettes fiscales : en effet, si le Conseil constitutionnel a considéré que les affectations de TVA ont le caractère de ressources propres pour les collectivités bénéficiaires¹⁶, elles ne fixent ni le taux ni l'assiette de cet impôt national.

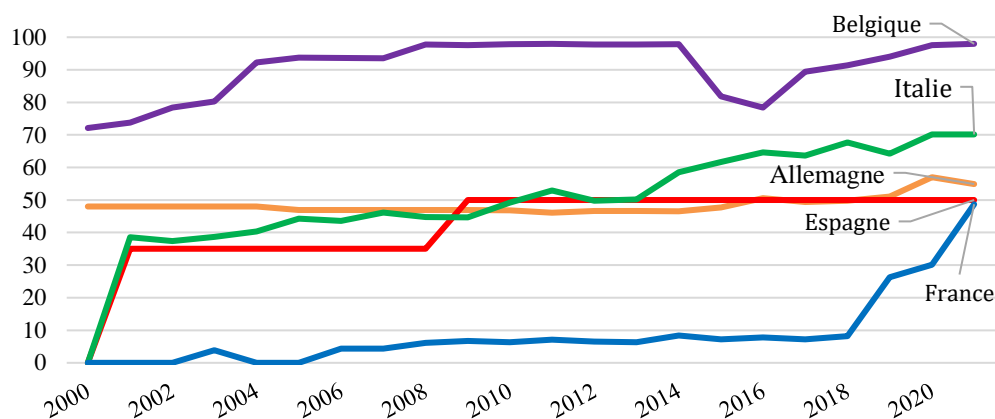
¹⁴ Nouveau nom, depuis 2021, de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS).

¹⁵ Les collectivités territoriales n'avaient aucun pouvoir de modulation des taux ou de l'assiette de la CVAE ; en revanche, les communes et EPCI disposent d'un pouvoir de taux pour la taxe d'habitation.

¹⁶ Conseil constitutionnel, décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019.

La TVA fait également l'objet d'une affectation dans certains États membres de l'UE. En effet, si la majeure partie des pays européens n'affectent pas la TVA, compte tenu du dynamisme de son rendement, elle fait traditionnellement partie des sources de financement des collectivités territoriales dans les États de type fédéral ou assimilé – c'est ainsi le cas en Allemagne, en Espagne, en Belgique ou en Italie (cf. graphique 6). En revanche, dans les pays nordiques, la forte fiscalisation des dépenses sociales exclut toute forme de fléchage ou d'affectation de la TVA.

Graphique 6 : Évolution de la part de TVA affectée dans cinq États européens (en % du rendement)



Source : CPO, d'après les ministères nationaux.

La TVA constitue désormais un véhicule budgétaire « ordinaire » des relations financières entre l'État d'une part, et les organismes de protection sociale et les collectivités territoriales d'autre part. Ces affectations répondent en effet à des choix structurants d'organisation des relations financières entre l'État et les administrations publiques sociales et locales, et ne peuvent ainsi être appréciées qu'au regard de l'équilibre des finances sociales et des finances locales dans leur ensemble – ce qui sera l'objet de travaux ultérieurs du CPO sur la fiscalité locale. Comme le notait le CPO en 2015, l'affectation de la TVA spécifiquement tient moins à l'absence de « transférabilité » des autres grands impôts de l'État qu'à la facilité de l'utilisation de la TVA pour ces transferts, compte tenu de son rendement, de son dynamisme et de son caractère peu volatile.

Toutefois, ces affectations posent la question de la soutenabilité des finances publiques dans leur ensemble. Qu'il s'agisse des collectivités territoriales ou des organismes de protection sociale, dès lors que des affectations de TVA compensent des recettes préalables supprimées ou réduites, elles fragilisent, toutes choses égales par ailleurs, l'objectif de soutenabilité des finances publiques, l'État se trouvant doté de ressources fiscales moindres pour financer un niveau équivalent de dépenses publiques. De ce fait, la poursuite de ces affectations n'est soutenable qu'à condition de s'accompagner d'un effort de maîtrise des dépenses publiques partagé entre l'ensemble des administrations publiques ou d'une hausse des recettes fiscales.

L'affectation de TVA à d'autres organismes doit être évitée. C'est le cas, notamment, de la fraction de TVA affectée au compte de concours financier « Avances à l'audiovisuel public », en compensation de la suppression de la contribution à l'audiovisuel public (CAP) fixée par la loi de finances rectificative du 16 août 2022. Le recours à ce mécanisme dérogatoire et complexe pour financer par la TVA des entités économiques opérant sur des marchés concurrentiels, peut être interrogé. Cette affectation illustre la tendance, désormais bien engagée, consistant, à chaque réforme fiscale d'ampleur, à puiser dans les recettes de TVA de l'État en compensation.

Au demeurant, aux termes de la loi organique n° 2021-1836 du 28 décembre 2021, à partir de 2025 les impositions de toutes natures ne pourront être ou rester affectées à un tiers autre que les organismes de Sécurité sociale et les collectivités territoriales que s'il est doté de la personnalité morale et si ces impositions sont en lien avec les missions de service public qui lui sont confiées. Dans ce contexte, et compte tenu des effets indésirables de ce type d'affectations, que le CPO a analysés à plusieurs reprises¹⁷, les affectations de TVA en dehors du financement des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales devraient être évitées, au profit d'autres modes de financement (crédits budgétaires, autres impôts remplissant les conditions de la loi organique)¹⁸.

Recommandation n° 1 : Éviter les affectations de TVA en dehors du champ des organismes de protection sociale et des collectivités territoriales.

II - La numérisation de l'économie génère de nouveaux risques de fraude à la TVA, qui ont conduit à adapter son cadre juridique

A - Les estimations de la fraude à la TVA sont plus importantes celles disponibles en 2015

Si certains schémas de fraude à la TVA sont désormais bien identifiés par les pouvoirs publics, de nouveaux mécanismes frauduleux apparaissent. Les fraudes « classiques » (dissimulation du chiffre d'affaires, surfacturation, etc.), de même que la fraude « carrousel », semblent connues de l'administration fiscale et, dans l'ensemble, correctement appréhendées. Le réseau Eurofisc observe ainsi une nette diminution du nombre de sociétés « carrouselistes » opérant en France en 2021, ainsi que du nombre d'opérations intracommunautaires fraudogènes à partir ou à destination de la France.

¹⁷ CPO, 2013, « La fiscalité affectée. Constats, enjeux et réformes » ; CPO, 2018, « Les taxes affectées : des instruments à mieux encadrer ».

¹⁸ Cf. Inspection générale des finances, 2022, « Réforme du financement de l'audiovisuel public ».

Deux mécanismes frauduleux sont, en revanche, en plein essor – sans qu’il soit possible d’en chiffrer le préjudice pour la puissance publique. D’une part, la livraison directe (« *dropshipping* »), qui fait intervenir un site de vente en ligne sans stock localisé dans un pays tiers, souvent asiatique, comme intermédiaire entre un fournisseur à l’étranger et un particulier en France, donne rarement lieu à facturation et à collecte de la TVA. D’autre part, le régime dit « de l’article 42 », qui permet d’importer en exonération de TVA des biens qui font ensuite l’objet d’une livraison intracommunautaire, apparaît également fraudogène¹⁹, notamment lorsque des biens en transit sont en réalité revendus en France.

Les chiffrages récents de la fraude à la TVA identifient un phénomène de plus grande ampleur que de précédents travaux. Le CPO estimait la fraude à la TVA (cf. encadré 3) à environ 10 Md€ en 2015 sur la base d’une synthèse de différentes sources.

Encadré 3 : Définir la fraude à la TVA²⁰

La fraude fiscale se caractérise à la fois par un élément matériel, la soustraction ou tentative de soustraction totale ou partielle au paiement de l’impôt dû, et par un acte intentionnel de la part du contribuable en vue de contourner la loi pour éluder l’impôt.

La fraude constitue ainsi un sous-ensemble de l’irrégularité, qui regroupe l’ensemble des cas où le contribuable n’a pas respecté ses obligations, qu’il ait agi de façon volontaire ou non – la frontière entre ce qui relève de l’intentionnel et de l’involontaire est, en pratique, loin d’être toujours évidente.

De ce fait, les chiffrages de la fraude à la TVA embrassent indistinctement les irrégularités non intentionnelles et la fraude *stricto sensu*.

Or, plusieurs travaux récents, fondés sur une variété de méthodes, aboutissent à réévaluer l’ampleur de ce phénomène. En particulier, la Cour des comptes et l’INSEE estimaient ce montant entre 12 et 20 Md€ en 2019²¹. Une actualisation de ces travaux par l’INSEE en juillet 2022, **exploitant des données de 2012**, mettait en avant **un montant compris entre 20 et 26 Md€**, tout en soulignant que la méthodologie employée reste fragile. Cette estimation s’écarte assez substantiellement de l’« écart de TVA » calculé par la Commission européenne pour la France, qui comprend essentiellement la fraude, et qui est de l’ordre de 14 Md€ en 2020. En tout état de cause, l’actualisation de ces résultats en améliorant les méthodes employées devrait être poursuivie et donner lieu, en application de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, à une information annuelle au Parlement sur l’« écart de TVA » entre les montants perçus et théoriquement attendus et les causes de cet écart, dont la part imputable à la fraude. Les travaux ultérieurs du CPO sur l’évaluation de la fraude fiscale pourront également répondre à ce besoin.

Recommandation n° 2 : Définir une méthodologie destinée à évaluer le montant de la fraude à la TVA et communiquer annuellement les résultats au Parlement.

¹⁹ Cour des comptes, 2015, « L’action de la douane dans la lutte contre les fraudes et trafics ».

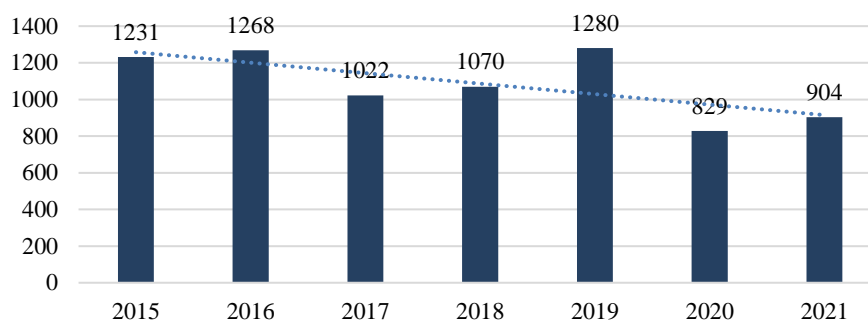
²⁰ CPO, 2007, « La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle ».

²¹ Cour des comptes, 2019, « La fraude aux prélèvements obligatoires ».

B - Face à la baisse des droits de TVA rappelés, les moyens et l'organisation du contrôle fiscal ont été renforcés

Les droits de TVA recouverts dans le cadre du contrôle fiscal enregistrent une tendance baissière. En effet, le montant des encaissements diminue depuis 2015, à l'exception d'une forte hausse en 2019, et se situe en 2021 à un niveau inférieur de 15 % à celui de 2018 (cf. graphique 7).

Graphique 7 : Encaissements sur droits de la TVA dans le cadre du contrôle fiscal (en M€)



Source : CPO, à partir de données DGFIP.

Le faible taux des droits et pénalités recouverts rapportés aux créances fiscales, de l'ordre de 51 % en 2021 pour la TVA, à comparer avec 88 % pour l'impôt sur les sociétés, n'explique que très partiellement cette situation car il apparaît stable dans le temps – ce qui peut être lié en partie au caractère éphémère des entreprises entrant dans des schémas de fraude à la TVA.

Il semble difficile d'admettre que cette situation provienne d'une moindre intensité des comportements frauduleux. En effet, si les données de la Commission européenne mettent en avant une diminution de « l'écart de TVA » de la France depuis 2015 (de 9,5 % en 2015 à 8 % en 2020), les données sur l'ampleur de la fraude à la TVA présentées *supra* nuancent cette analyse et invitent à renforcer le contrôle fiscal.

À ce titre, la programmation des contrôles par le recours aux nouvelles technologies (*datamining*) devrait permettre de renforcer l'efficacité des contrôles (cf. encadré 4), de même que les mesures de la loi du 23 octobre 2018 de lutte contre la fraude fiscale (accès des services d'enquête aux données fiscales, indemnisation des aviseurs fiscaux, etc.) et le déploiement en cours de la facturation électronique et de la transmission automatique de données (cf. section I.II.D *infra*).

Encadré 4 : La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne

Les États membres de l'UE s'appuient sur divers outils pour lutter contre la fraude à la TVA, tels que le contrôle fiscal de droit commun, des obligations spécifiques de transmission de données, des programmes de coopération entre administrations fiscales et, plus récemment, le guichet unique de TVA (OSS/IOSS) mis en place au niveau européen (cf. section I.II.C *infra*). La plupart des administrations fiscales appliquent par ailleurs désormais des techniques de sciences des données afin d'améliorer le ciblage des contrôles.

L'OCDE note que ces outils permettent d'atteindre un degré de conformité mieux maîtrisé²², avec des effets très variables au sein de l'UE : tandis que certains États membres ne recouvrent qu'un reliquat supplémentaire de recettes de TVA (0,2 % en Suède), d'autres recouvrent une part significative des recettes totales (9,1 % en Espagne, 15,5 % à Chypre). La France (1,9 %) se situe au-dessous de la moyenne de l'UE à 28 (3,6 %). Ces résultats doivent cependant être interprétés avec prudence, car ils reflètent aussi l'importance de la fraude dans chaque pays. La Commission européenne, pour sa part, suggère aux États membres d'intensifier les efforts en matière d'analyse des risques, d'automatisation des processus et d'échange d'informations et invite les administrations fiscales à recruter plus d'informaticiens et à investir dans la science des données²³.

Depuis 2015, l'organisation de l'autorité judiciaire et des services d'enquête a évolué afin de renforcer la lutte contre la fraude fiscale. En complément des juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) et du Parquet national financier (PNF), institués respectivement en 2004 et en 2013, la juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (Junalco) et le service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF), compétents pour les affaires fiscales complexes du « haut du spectre », ont été créés en 2019. Au niveau de l'UE, le Parquet européen, opérationnel depuis le 1^{er} juin 2021, doit également permettre de lutter plus efficacement contre les fraudes d'ampleur (plus de 10 M€) transfrontalières. Fin 2021, près de 20 % des enquêtes du Parquet européen concernaient la fraude à la TVA, pour un préjudice estimé à 2,5 Md€. Plus généralement, le développement des coopérations entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale doit permettre d'apporter une réponse aux cas de fraude les plus graves, de même que le recours à de nouveaux instruments (échanges de données, reconnaissance préalable de culpabilité, convention judiciaire d'intérêt public, etc.).

Constat n° 2 : L'organisation de l'autorité judiciaire et des services d'enquête, en France et au niveau européen, a connu de profonds changements depuis 2015, qui visent à renforcer la lutte contre la fraude fiscale, dont la fraude à la TVA.

²² OCDE, 2022, « *Tax Administration 2022* ».

²³ Commission européenne, 2021, 9^{ème} rapport sur les procédures d'immatriculation, de perception et de contrôle en matière de TVA.

C - Les évolutions du régime de territorialité de la TVA contribuent à sécuriser son recouvrement, notamment face à la fraude liée au commerce en ligne

Le régime de territorialité d'une opération transfrontalière permet de connaître quelles règles fiscales nationales sont applicables et auprès de quel État les assujettis sont redevables de la TVA et peuvent exercer leur droit à déduction. Le cadre juridique applicable est complexe (cf. encadré 5) et a connu d'importantes évolutions depuis 2015.

Encadré 5 : Le régime de territorialité de la TVA en vigueur

La territorialité des livraisons de biens et des prestations de services suit des règles distinctes pour les biens et les services :

- livraisons de services : les prestations fournies en « BtoB »²⁴ sont taxées au lieu d'établissement du client assujetti, selon le principe de destination. Les prestations de services en « BtoC » sont, quant à elles, taxées au lieu d'établissement du prestataire selon le principe d'origine, sauf pour certains services exposés à la concurrence fiscale, notamment électroniques et de télécommunication, taxés au lieu de résidence du consommateur final. Ces règles sont, dans leur principe, similaires pour les opérations intracommunautaires et vis-à-vis des pays tiers. Enfin, certains services matériellement localisables (notamment, transport, restauration) sont taxés au lieu de réalisation de la prestation ;
- livraisons de biens :
 - entre un État de l'UE et un État tiers : une importation provenant d'un État tiers entraîne le paiement par l'importateur d'une TVA à l'importation, souvent auprès des services douaniers. À l'inverse, une exportation vers un État tiers permet d'obtenir le remboursement de la TVA amont ;
 - la traversée d'une frontière de l'UE donne lieu : soit à la taxation de la vente directement dans l'État de destination pour les opérations « BtoC » (ventes dites « à distance »), soit à deux opérations symétriques lorsque qu'elle concerne une opération « BtoB », à savoir une livraison exonérée (LIC) dans le pays de départ et, si la qualification de la LIC est documentée par le vendeur, une acquisition intracommunautaire (AIC) soumise à la TVA dans le pays d'arrivée.

Face au développement du commerce en ligne, le cadre juridique des importations « BtoC » d'États tiers a été profondément transformé par la directive du 5 décembre 2017 relative à la TVA sur le commerce électronique. Sans remettre en cause le principe de redevabilité de la TVA par le destinataire réel des biens, la directive a introduit deux évolutions majeures. D'une part, elle a créé, à côté du régime traditionnel et sur option facultative du vendeur, une procédure entièrement distincte de collecte de la TVA fondée sur un guichet unique électronique dit IOSS (*Import One-Stop-Shop*) pour les envois de moins de 150 € (cf. encadré 6).

²⁴ Les opérations réalisées entre assujettis sont qualifiées dans ce rapport d'opérations *business-to-business*, ou « BtoB », et les opérations réalisées par un assujetti pour un non-assujetti de *business-to-consumer*, ou « BtoC ».

Encadré 6 : Le recours au guichet unique IOSS de TVA

L'IOSS permet aux opérateurs qui y adhèrent de ne plus avoir à s'immatriculer dans chaque État membre afin de déclarer et payer la TVA due. En effet, l'opérateur fait le choix d'un État membre d'identification dans lequel il détient un établissement et s'enregistre, *via* un intermédiaire accrédité, auprès de son administration fiscale qui lui attribue un numéro IOSS unique valable dans toute l'UE. Ainsi, c'est uniquement auprès de l'administration fiscale de l'État membre où il se sera inscrit à l'IOSS que l'opérateur déclarera et reversera mensuellement, *via* le guichet unique, la TVA qu'il aura collectée. Dans ce cadre, le vendeur hors UE devient redevable de la TVA dès la vente selon les règles du pays du consommateur final ; la TVA relative à la vente ayant été réglée sur le portail IOSS, l'opération est exonérée de TVA à l'importation.

D'autre part, la directive du 5 décembre 2017 a introduit un mécanisme inédit de redevabilité des plateformes de vente de biens en ligne d'un pays tiers vers l'UE, réputées effectuer elles-mêmes la livraison au regard de la TVA pour les ventes à distance de biens de moins de 150 €. En transposant le paquet commerce électronique au 1^{er} juillet 2021, la France a fait le choix de généraliser le recours à ce mécanisme : la TVA à l'importation doit donc être acquittée dans tous les cas par la plateforme qui facilite l'opération lorsque celle-ci intervient dans la transaction ; le consommateur n'est plus, dans aucun cas, redevable de la TVA.

Le bilan de ces évolutions est positif, bien que tout risque de fraude ne soit pas écarté. Le bilan de la création du guichet IOSS est perçu comme très positif, tant du point de vue de la simplification pour les entreprises qu'au regard de la sécurisation des recettes fiscales des États membres. La directive de 2017 n'a pour autant pas éradiqué la fraude. Les ventes à distance de biens importés donnent lieu à deux types de fraude, liées à la sous-valorisation en douane et à la dissimulation de la qualité du vendeur, c'est-à-dire l'envoi d'un colis présenté frauduleusement comme un simple envoi de particulier à particulier (pour lequel une franchise de 45 € s'applique). Ces fraudes concernent tout autant l'évitement des droits de douane que de la TVA et les possibilités matérielles de contrôle sont particulièrement limitées. S'y ajoute une montée des cas d'usurpation du numéro IOSS d'opérateurs enregistrés.

Plus stable, le cadre juridique des importations en « BtoB » d'États tiers est marqué par la généralisation de l'autoliquidation. Dès l'origine, la France avait retenu le paiement de la TVA à l'importation directement en douanes, notamment face au risque de développement de la fraude « carrousel », qui oblige les entreprises à avancer la TVA à l'importation au Trésor. À l'inverse, une majorité d'États de l'UE a opté pour l'autoliquidation, c'est-à-dire la simultanéité du paiement et de la déduction de la TVA, neutre pour la trésorerie des entreprises. Cela incitait les assujettis français à dédouaner des biens importés dans d'autres États de l'UE au régime plus favorable. Dans ce contexte, la loi de finances pour 2020 a généralisé, à compter du 1^{er} janvier 2022, l'autoliquidation de la TVA acquittée à l'importation en « BtoB ».

Les livraisons de biens intracommunautaires en « BtoC » ont aussi été sécurisées par le recours à un guichet électronique. Jusqu'à la transposition du paquet commerce électronique, la vente à distance de biens à des consommateurs était en principe taxable au pays d'origine du vendeur. La taxation dans le pays de destination ne s'appliquait qu'au-delà d'un seuil fixé par chaque État membre, mais cette règle était mal comprise, voire donnait lieu à des comportements abusifs de la part de certains vendeurs qui déclaraient incorrectement la TVA sur ces opérations. Depuis le 1^{er} juillet 2021, ces règles ont évolué dans le sens de la généralisation de la taxation au pays de destination. Seules les entreprises dont la valeur annuelle des ventes à distance réalisées dans l'UE est inférieure à 10 000 € sont taxées dans le pays d'origine des biens.

Les assujettis réalisant des ventes à distance dans l'UE peuvent désormais acquitter la TVA correspondante sur un guichet unique *One-Stop-Shop* (OSS). En revanche, le développement des guichets uniques sur les opérations « BtoC » (IOSS, OSS) ne trouve pas de contrepartie en « BtoB » (cf. encadré 7).

Encadré 7 : Le « nouveau régime définitif » de TVA proposé par la Commission européenne

Dès la première directive TVA de 1967, le Conseil affichait un objectif d'évolution du système vers un « régime définitif » fondé sur la règle du pays d'origine. Les propositions de la Commission en ce sens ont cependant toutes échoué face à la difficulté de parvenir à une harmonisation des taux et à une clef de répartition des recettes fiscales entre États. Le système actuel, adopté en 1991, constitue une solution de compromis : il permet une abolition des frontières physiques du marché intérieur et des contrôles en douanes. En revanche, il tire les conséquences de la non-harmonisation entre États membres de la gestion et des règles TVA. Conformément au principe de destination, lorsqu'un bien traverse une frontière, deux opérations symétriques interviennent : la détaxation de la TVA issue du pays de départ et l'application intégrale de la TVA du pays d'arrivée.

Dans ce contexte, la Commission a annoncé dès 2011 son intention d'abandonner la règle du pays d'origine et de fonder le régime définitif sur le principe de destination. Dans ce système, qu'elle a présenté en 2017, le vendeur réalisant une opération intracommunautaire devrait déclarer et payer la TVA sur un guichet unique selon les règles du pays d'arrivée. La TVA déclarée sur le guichet unique ouvrirait droit à déduction, dans le pays de destination, par l'acheteur en « BtoB ». Une telle réforme serait, en principe, neutre sur les recettes fiscales et sur leur répartition entre États membres. Toutefois, le droit à déduction associé à la TVA déclarée sur le guichet unique a suscité des réserves de la part de certains États membres en raison de la diversité des situations en termes de contrôle et de lutte contre la fraude. De ce fait, le développement des guichets uniques sur les opérations « BtoC » (IOSS, OSS) ne trouve pas de contrepartie en « BtoB » du fait de la question des droits à déduction.

Le paquet TVA à l'ère numérique présenté par la Commission le 8 décembre 2022 élargit les obligations des plateformes de vente de biens en provenance de pays tiers à l'UE (cf. encadré 8). La proposition de texte impose aux plateformes vendant des biens en provenance de pays tiers à des consommateurs au sein de l'UE de s'enregistrer auprès du guichet IOSS, permettant un transfert intégral au vendeur de la responsabilité de la TVA sur la vente à distance des biens importés.

Encadré 8 : Le paquet TVA à l'ère numérique de 2022

La Commission européenne a présenté le 8 décembre 2022 une série de mesures visant à moderniser le système de TVA de l'UE et à le rendre plus efficace pour les entreprises et plus résistant à la fraude dans le contexte du développement de l'économie des plateformes. Trois actions clef sont proposées et feront l'objet d'un examen pour adoption par le Conseil et à titre consultatif par le Parlement européen :

- le passage à la déclaration numérique en temps réel fondée sur la facturation électronique pour les entreprises qui exercent des activités transfrontières dans l'UE (cf. section I.II.D *infra*) ;
- la mise à jour des règles de TVA applicables au transport de personnes et aux plateformes d'hébergement de courte durée (cf. section I.II.D *infra*) ;
- l'introduction d'un enregistrement unique à la TVA dans l'ensemble de l'UE.

Dans ce contexte, une attention particulière devra être portée à la question de la sécurisation du numéro IOSS ; une possibilité serait de faire évoluer le guichet IOSS, d'une simple déclaration agrégée de chiffre d'affaires vers un état récapitulatif de l'ensemble des envois, permettant l'attribution d'un numéro unique aux envois déclarés sur ce guichet. Le paquet TVA à l'ère numérique généralise par ailleurs la redevabilité des plateformes vendant des biens en provenance de pays tiers à des consommateurs au sein de l'UE, qu'elles soient situées à l'intérieur ou à l'extérieur de l'UE.

D - La TVA à l'ère numérique doit s'appuyer sur de nouveaux instruments de lutte contre la fraude et de simplification pour les entreprises

La facturation électronique devrait conduire à une refonte en profondeur de la déclaration et de la collecte de la TVA.

Aux termes de la loi de finances rectificative pour 2022, la France a décidé de généraliser la facturation électronique entre entreprises assujetties à la TVA (« *e-invoicing* ») ainsi que la transmission des données de transactions (« *e-reporting* ») (cf. encadré 9), sur la base d'un calendrier de mise en place qui s'étale entre 2024 et 2026. En choisissant de rendre obligatoire un mécanisme en théorie facultatif pour les entreprises, la France a dû, comme l'Italie avant elle, solliciter une dérogation à la directive TVA. Il s'agit d'une avancée importante dans le système de collecte de la TVA en France, qui doit permettre de renforcer la lutte contre la fraude. Selon les autorités italiennes, la mise en place de la facturation électronique associée à la transmission des données aurait permis de réduire son « écart de TVA » de 3,5 Md€ en 2020.

Encadré 9 : « *e-invoicing* » et « *e-reporting* », de quoi parle-t-on ?

À l'heure actuelle, les obligations des assujettis vis-à-vis de l'administration fiscale sont fondées sur la déclaration de TVA, la facture et, pour les opérations transfrontalières, les états récapitulatifs. Ces documents sont transmis à échéances régulières à l'administration (sur une base mensuelle, trimestrielle ou annuelle, selon les cas), mais ne permettent pas de détecter rapidement les opérations suspectes ou frauduleuses. Deux mécanismes de déclaration en temps réel par voie électronique permettront de répondre à cette problématique :

- **la facturation électronique, ou « *e-invoicing* »,** s'appliquera aux transactions domestiques entre assujettis (« BtoB »). Ceux-ci seront soumis à l'obligation d'établir une facture électronique sur la base d'une norme harmonisée et de la transmettre à leur client, soit *via* un portail public qui en extrait au passage les données dont la transmission à l'administration fiscale est obligatoire, soit *via* une plateforme privée qui achemine la facture vers le client de l'émetteur et transmet à la plateforme publique celles des données dont la transmission est obligatoire (schéma dit « en Y ») ;
- **la transmission automatique de données, ou « *e-reporting* »,** s'appliquera à certaines opérations transfrontalières, notamment les livraisons de biens et les prestations de service intracommunautaires ainsi que les opérations « BtoC ». Les données relatives au statut du paiement des opérations devront être transmises automatiquement à l'administration, dès lors que ces éléments déterminent l'exigibilité de la TVA. Ce mécanisme devrait permettre, à terme, le développement de solutions de pré-remplissage des déclarations de TVA.

Les régimes nationaux de facturation électronique vont être encadrés au niveau européen. Comme la France, d'autres États membres ont déjà mis en place des solutions de déclaration en temps réel par voie électronique. Toutefois, ces mesures prises isolément peuvent entraîner une fragmentation dans l'UE, avec pour conséquence des coûts accrus de mise en conformité pour les entreprises et des contrôles transfrontières inefficaces. Dans ce contexte, le paquet TVA à l'ère numérique, présenté par la Commission le 8 décembre 2022, prévoit (i) la généralisation dans l'UE de la facturation électronique pour les opérations transfrontalières entre entreprises, (ii) la faculté pour les États membres d'introduire une facturation électronique obligatoire pour les opérations nationales entre entreprises sans demande de dérogation, suivant une norme européenne vers laquelle ils devront converger à l'horizon 2028. La Commission estime que le passage à la facturation électronique contribuera, dans les dix prochaines années, à réduire la fraude à la TVA à hauteur de 11 Md€ par an dans l'UE et les coûts de mise en conformité pour les entreprises de plus de 4,1 Md€ par an.

Au final, deux points d'attention devront guider le déploiement de la facturation électronique et de la transmission des données de transactions en France :

- d'une part, s'assurer de mettre en place un dispositif qui soit à la fois interoperable et conforme aux normes européennes, de façon à ne pas avoir à changer de système à l'horizon 2028 ;
- d'autre part, prévoir une évaluation *ex post* indépendante de ces mécanismes, ce qui ne semble pas avoir été réalisé, à ce stade, à l'étranger.

La numérisation de l'économie vient partiellement remettre en cause les fondements du système commun de TVA, qui reposait, depuis son invention au XX^{ème} siècle, sur une distinction fondamentale entre les entreprises, opérateurs assujettis réalisant une activité économique à titre habituel et indépendant, et les particuliers, personnes non-assujetties ne devant pas collecter la TVA sur les opérations qu'elles réalisent. En effet, les opérations économiques sont aujourd'hui réalisées de façon croissante par des personnes indépendantes, parfois coordonnées ou référencées sur des plateformes, sans que celles-ci revêtent d'un point de vue juridique la qualité d'employeur ou de donneur d'ordre – un phénomène parfois qualifié d'« ubérisation ».

Cette situation génère un triple risque. Un risque de perte de ressources fiscales par les États, d'abord, lié à la démultiplication du nombre d'acteurs chargés de la collecte de la TVA, aux facilités que le caractère « occulte » de l'activité exercée offre pour la fraude en se présentant comme de « faux particuliers » et, lorsqu'elle est déclarée, à la non-taxation liée à la multiplication de franchises en base TVA. Ce phénomène est également la source de distorsions économiques générées par le système de TVA lui-même : dans le secteur des transports et de l'hébergement de courte durée, notamment, les acteurs traditionnels assujettis à la TVA sont pénalisés par la concurrence de prestataires qui échappent à la taxation et opèrent sur les plateformes. La dématérialisation des échanges facilite, d'ailleurs, le caractère éphémère des activités économiques, peu compatible avec l'efficacité du contrôle fiscal. Il y a enfin un risque d'insécurité juridique pour des personnes qui, de bonne foi, n'estiment pas relever d'une activité économique.

Les obligations fiscales des plateformes ont été renforcées afin de lutter contre les activités occultes. D'abord, la loi de finances pour 2019, puis la loi de finances pour 2022, transposant une directive du 22 mars 2021 (dite « DAC 7 »), ont instauré des obligations larges de *reporting* pesant sur les plateformes de mise en relation par voie électronique. Celles-ci doivent transmettre chaque année à l'administration fiscale un document récapitulatif des transactions réalisées – mais il n'est toutefois pas certain que ce mécanisme, prévu au niveau européen, réponde efficacement aux besoins de l'administration fiscale française liés spécifiquement au calcul de la TVA sur des opérations internes. En outre, depuis le 1^{er} janvier 2020,

l'administration fiscale peut engager la solidarité de paiement de ces plateformes si celles-ci ne réagissent pas à un signalement relatif au non-respect par un assujetti de ses obligations en matière de TVA.

En parallèle, une directive du 18 février 2020, transposée au 1^{er} janvier 2023, a institué pour les prestataires de services de paiement établis dans l'UE une obligation de *reporting* pour leurs opérations transfrontalières. Alors que les fraudes à la TVA à l'importation concernent, dans leur grande majorité, des opérations « BtoC » d'achats en ligne *via* de tels prestataires, cette obligation permettra de compléter les outils de contrôle de l'administration fiscale, dont la programmation devra être adaptée en conséquence.

Enfin, face aux distorsions de concurrence, un mécanisme de solidarité de paiement des plateformes d'hébergement et de transport est envisagé. En effet, le paquet TVA à l'ère numérique du 8 décembre 2022 propose que les plateformes servant d'intermédiaires dans les secteurs de l'hébergement de courte durée et du transport de personnes garantissent la perception et le reversement de la TVA sur les ventes qu'elles facilitent lorsque le fournisseur sous-jacent ne l'a pas fait. Cette réforme tire les conséquences de la logique même de l'économie du partage – ce n'est plus le particulier utilisateur de la plateforme qui rend le service, mais la plateforme elle-même, en tant qu'assujettie à la TVA – et doit permettre d'éliminer des distorsions de concurrence, tout en générant un surcroît de recettes fiscales, estimé à 660 M€ par an dans l'UE. Le transfert de responsabilité de la collecte de la TVA aux plateformes présente toutefois plusieurs difficultés qui devront donner lieu dans un proche avenir à des arbitrages, relatifs au maintien ou non de la franchise en base, à la portée du droit à déduction pour les prestataires référencés sur les plateformes, ou encore aux opérations reposant sur le troc.

Les éléments qui précèdent doivent conduire à moderniser le système de TVA pour le rendre plus résistant à la fraude dans le contexte du développement de l'économie des plateformes. Ils pourront utilement alimenter les réflexions en cours sur le plan de lutte contre les fraudes, fiscale, sociale et douanière, annoncé par le Gouvernement pour la fin du premier semestre 2023.

Recommandation n° 3 : Renforcer la lutte contre la fraude à la TVA dans le contexte de l'économie des plateformes à travers :

- l'évaluation de l'efficacité des obligations de *reporting* des plateformes de mise en relation par voie électronique ;
- l'adaptation de la programmation du contrôle fiscal pour tenir compte des obligations de *reporting* des prestataires de services de paiement ;
- le soutien, sous réserve des arbitrages sur divers points de difficultés, à une réforme au niveau européen du régime de redevabilité des plateformes de services de transport et d'hébergement.

III - Les taux réduits de TVA, plus largement utilisés en France que dans le reste de l'Europe, sont coûteux pour les finances publiques, peu efficaces économiquement et rarement évalués

A - Les taux réduits de TVA sont relativement importants en France, en comparaison européenne

L'application de taux réduits est strictement encadrée au niveau européen. Dans le régime « définitif » de TVA initialement proposé (cf. encadré 7), fondé sur le principe d'origine, le risque de concurrence fiscale entre États membres, qui pourraient être tentés de réduire les taux pratiqués pour attirer l'activité économique, justifiait un encadrement strict des taux réduits applicables.

Ainsi, jusqu'en 2022, sauf « clause de gel » concernant des taux pratiqués avant 1992, la directive TVA n'admettait qu'un taux plein, d'au moins 15 %, et deux taux réduits d'au moins 5 %. Les États membres ne pouvaient pas accorder un taux super-réduit, c'est-à-dire inférieur à 5 %, ni un taux 0 %, équivalent à une exonération avec droit à déduction. De plus, les deux taux réduits ne pouvaient être appliqués qu'à des biens et services compris dans une liste de catégories éligibles fixée par la directive. Sur cette base, en France, le CGI prévoit l'application de taux réduits à une centaine de catégories de biens et services, qui exploitent la quasi-totalité des possibilités offertes par la directive TVA.

Les mesures dérogatoires au taux normal de TVA représentent un manque à gagner d'au moins 47 Md€, soit l'équivalent de 24 % de son rendement en 2021. Parmi ces mesures, 43 sont considérées par l'administration fiscale comme des dépenses fiscales, pour 17 Md€ en 2022, d'autres non²⁵, pour un coût estimé à 30 Md€ en 2020. Ces mesures sont diverses, mais les dix premières représentent plus de 82 % du montant total des mesures dérogatoires de TVA (cf. tableau 2).

²⁵ Sont considérés comme des dépenses fiscales, les taux ayant une visée de soutien sectoriel ou incitative ; à l'inverse, ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales les taux réduits de TVA destinés non à favoriser un secteur ou un comportement, mais visant à influencer sur la consommation de certains produits de base.

Tableau 2 : Dix mesures dérogatoires de TVA les plus coûteuses en 2020

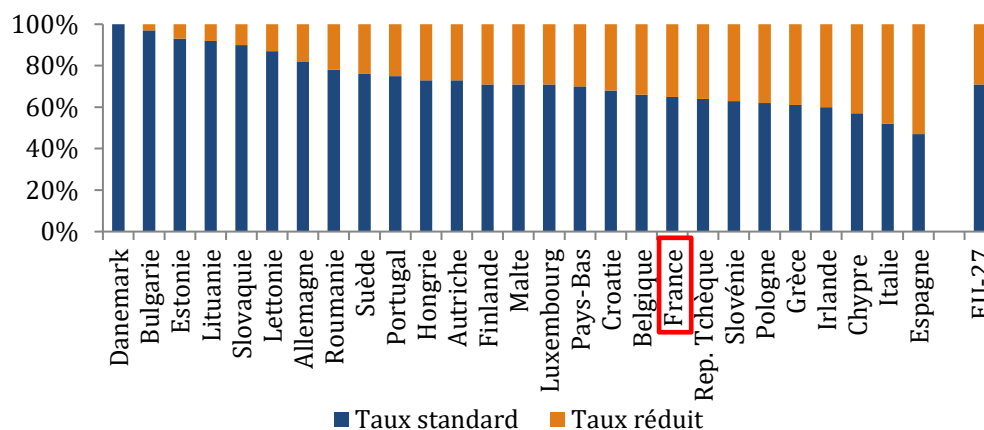
Dix mesures de TVA les plus coûteuses	Coût en Md€
Taux de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits d'alimentation humaine	20,1
Taux de 10 % pour les travaux autres que de rénovation énergétique des logements	3,3
Taux de 10 % pour la restauration commerciale	3,0
Taux spécifiques en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion	2,9
Taux de 10 % sur les transports de voyageurs	2,8
Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables	2,6
Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements	1,3
Taux de 5,5 % dans le secteur de l'accession sociale à la propriété et dans le secteur du logement locatif social	1,0
Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains équipements spéciaux pour les handicapés	0,9
Taux de 10 % dans le secteur du logement locatif social	0,9
Total	38,8

Source : CPO, d'après le PLF 2022 et la Cour des comptes.

Le coût des dépenses fiscales de TVA a doublé entre 2001 et 2022, passant de 9,3 à 17,0 Md€. Outre l'effet mécanique de la hausse des recettes de TVA, l'augmentation de la part des dépenses fiscales dans le total des recettes de TVA, de l'ordre de 1 point de pourcentage, a trois principaux déterminants : l'adoption des taux réduits sur les travaux d'amélioration des logements et pour les services à la personne à la fin des années 1990 ; l'adoption du taux réduit sur la restauration commerciale en 2009, renchérissant le coût des dépenses fiscales au-delà de 15 Md€ ; enfin l'extension progressive des assiettes des taux réduits en matière de logement et de protection de l'environnement dans les années 2010, maintenant le coût des dépenses fiscales au-delà de 15 Md€ en dépit du relèvement du taux intermédiaire. Cette évolution explique en partie le recul de la part de la TVA dans le PIB, passée de 9 % dans les années 1970 à 7 % en moyenne ces dernières années.

Le poids des mesures dérogatoires de TVA en France apparaît élevé en comparaison avec le reste de l'Union européenne. En effet, la France se caractérise par une assiette taxée au taux normal relativement plus faible que ses voisins, qui représente 65 % de l'assiette totale pour une moyenne européenne de 71 %, se situant ainsi au 19^{ème} rang de l'UE (cf. graphique 8).

Graphique 8 : Part de la base taxable de TVA soumise au taux normal ou à un taux réduit en 2019



Source : CPO, à partir de DIW Econ et Commission européenne.

Cette situation singulière trouve deux principaux facteurs explicatifs. Le recul de la part de la TVA dans le PIB en France tient, en premier lieu, au poids des dérogations de départ, prises notamment pour tenir compte des taxes préexistantes supprimées et limiter le nombre de perdants, mais aussi pour intégrer certaines des spécificités des territoires ultramarins. Ainsi, les mesures dérogatoires actuelles remontant pour l'essentiel à la création de la TVA, représentent 84 % du coût des taux réduits de TVA, en prenant en compte les évolutions respectives de chaque mesure dans le temps et l'évolution du niveau des taux. Cette « dépendance au sentier »²⁶ en matière de taux se retrouve ailleurs en Europe : les quatre États européens avec le plus grand nombre d'items soumis à des taux réduits (Irlande, Italie, Luxembourg et France) ont un système de TVA ancien, adopté avant 1975. Ainsi, la création d'une nouvelle mesure dérogatoire en matière de TVA est, de fait, une décision pérenne.

La situation actuelle tient, en second lieu, à l'extension progressive des taux réduits existants à des secteurs connexes à ceux initialement concernés afin de corriger des distorsions de concurrence et de répondre à un objectif de simplification. On constate, en effet, que la création d'un taux réduit crée une forte pression à l'extension de son champ d'application à des activités proches afin de maintenir les conditions d'une concurrence non faussée au sein d'un même secteur économique. Les débats s'appuient notamment sur la complexité réelle du système de taux en vigueur, et peuvent conduire à des mesures de simplification qui élargissent l'assiette des taux réduits. À titre d'exemple, la distorsion entre restauration sur place et restauration à emporter a conduit, à la suite de demandes répétées de l'Allemagne et de la France, à réviser la directive en 2009 afin d'inclure la restauration sur place dans la liste des activités pouvant bénéficier de taux réduits ; depuis lors, en France, la restauration sur place et à emporter est soumise au même taux (5,5 % initialement, puis 7 % à la création du taux intermédiaire et 10 % depuis sa hausse en 2014).

²⁶ Difficulté à prendre des décisions futures en raison de l'influence des décisions passées.

B - Les taux réduits de TVA sont des outils inefficaces de politique économique

La littérature académique a tendance à favoriser le choix d'un taux unique de TVA, en soulignant notamment trois avantages : la neutralité, car il n'en résulte pas de distorsions dans les choix de consommation des ménages ; la simplicité, car il permet d'éviter des démarches coûteuses aux entreprises ; et l'impossibilité pour les groupes d'intérêts de faire pression pour créer de nouvelles mesures dérogatoires injustifiées au regard de l'efficacité économique et du bien-être collectif. Dans l'UE, seul le Danemark est dans cette situation, avec un taux normal de TVA de 25 % et aucun taux réduit. L'administration fiscale danoise justifie son modèle singulier par la volonté de préserver un système simple et lisible et par la difficulté de supprimer les taux réduits, une fois créés (cf. section I.III.C *infra*).

L'existence de taux réduits de TVA peut toutefois être théoriquement justifiée dans de rares cas. La littérature académique reconnaît que des taux réduits peuvent se justifier dans trois cas²⁷ :

- pour poursuivre un objectif d'équité, en taxant à taux réduit des biens relativement plus consommés par les ménages modestes. En pratique, la capacité des taux réduits de TVA à atteindre des objectifs de redistribution apparaît toutefois limitée (cf. section II.III.A *infra*) ;
- pour taxer plus fortement les biens dont la production est source d'externalités négatives, suivant une logique « pollueur-payeur », ou pour appliquer des taux réduits aux biens dont la production est source d'externalités positives, afin de modifier les comportements des consommateurs (logique dite « pigouvienne »). Toutefois, la capacité de taux réduits de TVA à atteindre cet objectif apparaît, en pratique, également limitée (cf. section II.III.B *infra*) ;
- pour soutenir un secteur économique donné et répondre aux difficultés particulières qu'il connaît. Dans ce cas, le risque est que la mesure soit pérennisée et étendue, alors même que la cause d'origine a disparu et ne légitime plus cet avantage (cf. section I.III.C *infra*).

Les évaluations existantes des taux réduits de TVA démontrent une efficacité économique limitée. D'une part, l'expérience des baisses passées souligne leur faible capacité à atteindre leurs objectifs (inefficacité), en n'étant que partiellement répercutées sur le prix final ; une étude de l'INSEE de 2014 estime ainsi à 20 % le taux de répercussion sur les prix de la baisse de TVA dans la restauration, sans atteindre les objectifs de baisse des prix et de création d'emplois escomptés²⁸. D'autre part, le coût de ces mesures peut être disproportionné par rapport aux objectifs atteints (inefficacité) ; c'est le cas, par exemple, du taux réduit sur les travaux d'entretien et d'amélioration des logements de plus de deux ans²⁹.

Il n'est pas surprenant que le Comité d'évaluation des dépenses fiscales de 2011 ait pu, sur la base de ces critères, juger inefficaces ou inefficaces 21 dépenses fiscales liées

²⁷ Cf. pour plus de détails sur les taux réduits de TVA, rapport particulier n° 4 : G. Bianquis, I. Salin et R. Mir, 2022, « La taxe sur la valeur ajoutée comme outil de politique économique ».

²⁸ INSEE, Q. Lafféter et P. Sillard, mai 2014, « L'addition est-elle moins salée ? La réponse des prix à la baisse de TVA dans la restauration en France », document de travail, F1404.

²⁹ Cour des comptes, 2016, « Le taux réduit de TVA sur les travaux d'entretien et d'amélioration des logements de plus de deux ans » ; 2016, « L'efficacité des dépenses fiscales relatives au développement durable ».

à la TVA pour 8,9 Md€, soit 65 % du montant total.

Les taux réduits sont par ailleurs un élément de complexité pour les entreprises. En effet, des mesures dérogatoires peuvent avoir un effet individuel positif, mais des effets indirects et croisés négatifs, notamment au travers de la complexité accrue et de l'instabilité du système fiscal qu'elles peuvent induire. Pour ne prendre qu'un seul exemple, les débats récurrents sur le taux applicable au chocolat selon qu'il est noir (5,5 %), au lait ou blanc (20 %), sous forme de chocolat de ménage (5,5 % pour le chocolat au lait) ou de bonbons de chocolat (5,5 %), illustrent les limites d'un tel système³⁰. Cette situation n'est pas propre à la France, les autres systèmes de TVA européens avec des taux réduits produisant des exemples tout aussi incongrus. Au Royaume-Uni, le cas du « *Jaffa cake* », taxé différemment selon qu'il était considéré comme un gâteau (taux zéro) ou un biscuit (taux normal), a été tranché devant la CJUE³¹.

Le problème posé par les offres composites (cf. encadré 10) illustre aussi la complexité et l'insécurité juridique que génèrent les mesures dérogatoires de TVA.

Constat n° 3 : Les taux réduits de TVA, plus largement utilisés en France que dans le reste de l'Europe, réduisent les recettes de TVA. Bien que leurs effets économiques sur les prix, l'emploi ou l'activité ne soient pas démontrés, ils sont très rarement supprimés.

Encadré 10 : Le régime de taux de TVA des offres composites

Les offres complexes ou composites regroupent plusieurs opérations qui, si elles étaient dissociées, relèveraient de régimes distincts de TVA. La jurisprudence de la CJUE (2010, *Commission/France*, C-94/09) semblait impliquer que les États membres pouvaient distinguer des éléments d'une prestation complexe globale et les soumettre, à ce titre, à un taux distinct. Conformément à ce principe, lorsqu'un assujéti propose une offre composite, la règle française pour déterminer le taux applicable a longtemps été la ventilation du chiffre d'affaires en fonction du régime applicable.

Toutefois, la CJUE a récemment jugé (2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16 ; 2021, *Frenetikexito-Unipessoal Lda*, C-581/19) qu'en principe, un taux unique devait être appliqué à une prestation complexe. Dès lors, la ventilation ne trouverait à s'appliquer qu'à condition que les prestations soient indépendantes au sein d'un même forfait. Cette évolution de la loi fiscale a fait craindre, chez certains acteurs économiques, une insécurité juridique sur les taux applicables aux prestations qu'ils réalisent, d'autant que l'analyse doit être opérée en tenant compte du point de vue du « consommateur moyen ». Diverses prises de position récentes de l'administration fiscale, par exemple sur les corbeilles assemblées pour Noël ou sur les entrées dans les parcs zoologiques et botaniques, illustrent la complexité de ce régime. La loi de finances pour 2021 a modifié le CGI pour s'adapter à la jurisprudence de la CJUE relative aux opérations complexes. Elle n'a pas, pour autant, mis fin à sa complexité.

³⁰ D'autres curiosités existent. 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 la 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 réduit de 10 % de la TVA dès lors qu'ils sont destinés à la consommation humaine.

³¹ CJUE, C-309/06 (Marks & Spencer), 2008.

C - L'adoption de nouveaux taux réduits doit être évitée et les mesures dérogatoires existantes soumises à des modalités révisées d'évaluation, conduisant à supprimer ou relever les taux réduits inefficaces

L'abandon du projet de « système définitif » fondé sur la taxation au pays d'origine a permis de réduire les risques de concurrence fiscale et de distorsion de concurrence liés à la disparité des taux réduits. À compter de 2018, il a donc été admis qu'une souplesse plus grande pouvait être accordée aux États membres dans la détermination des taux de TVA. Dans ce contexte, la directive du 5 avril 2022 a élargi les marges de manœuvre des États membres dans deux directions :

- la liste des catégories de biens et services éligibles aux taux réduits est étendue à un nombre limité de nouveaux items se rattachant aux politiques publiques de la santé, de l'environnement et de la transformation numérique ;
- les États membres peuvent pratiquer, en plus du plein et des deux taux réduits supérieurs à 5 %, un taux réduit inférieur à 5 % et un taux zéro sur une liste plus réduite de biens et services dits prioritaires.

Ces nouvelles marges de manœuvre sont néanmoins encadrées (cf. tableau 3) : dans la liste des biens et services éligibles, les États membres doivent se limiter à 24 items pour les taux réduits supérieurs à 5 %, et 7 items pour les taux super-réduits inférieurs à 5 %.

Tableau 3 : Marges de manœuvre des États membres en matière de taux réduits de TVA

	Date	Taux super-réduit (0-5 %)	Taux réduit (5-15 %)	Taux normal (>15 %)
Structure des taux	Avant 2022	Aucun (sauf « clauses de gel »)	2 taux réduits	1 taux plein
	Après 2022	1 taux 0 % et un 1 entre 0-5 %	2 taux réduits	1 taux plein
Catégories de biens et services éligibles	Avant 2022	« Clauses de gel »	Liste d'items fixée par la directive	Aucune restriction
	Après 2022	7 items sur une liste plus réduite fixée par la directive	24 items sur la liste élargie fixée par la directive	Aucune restriction

Source : CPO.

Le bilan des taux existants doit toutefois conduire à limiter l'adoption de nouveaux taux réduits. En effet, le choix d'une mesure de TVA est rarement le plus rationnel économiquement : d'autres outils permettent d'atteindre à moindre coût des objectifs en matière d'emploi ou de mieux prendre en compte les effets redistributifs des dépenses budgétaires ou fiscales. De ce fait, dès lors que le recours à un taux réduit de TVA est envisagé, les autres outils existants permettant d'atteindre les mêmes objectifs devraient être étudiés et comparés (cf. section II.II *infra*). La faible capacité à suivre les effets des taux réduits de TVA en comparaison des mesures budgétaires (cf. encadré 11) incite aussi à privilégier cette deuxième catégorie d'outils.

Encadré 11 : Le suivi administratif des taux réduits de TVA

Le suivi de la performance des dépenses publiques grâce, en particulier, à l'information au Parlement, est réalisé depuis 2001 *via* des programmes et rapports annuels de performances. Au sein de ces documents, suivant la logique de justification au premier euro, les crédits budgétaires engagés sont associés à des objectifs de politique publique, dont l'atteinte est mesurée par des indicateurs de performance. De manière générale, les dépenses fiscales ne sont pas incluses dans ce dispositif : ainsi, aucun taux réduit de TVA n'est rattaché, au sein des missions du budget de l'État, à un indicateur de performance, et la majorité des taux réduits considérés comme des dépenses fiscales n'est pas rattachée à des objectifs au sein des programmes. De plus, les taux réduits de TVA poursuivent des objectifs imprécis et les objectifs initiaux ne sont pas retracés dans l'information fournie au Parlement.

Le suivi des taux réduits de TVA présente, en outre, des limites supplémentaires propres : les taux réduits destinés non à favoriser un secteur ou un comportement, mais visant la consommation de certains produits de base (alimentation, médicaments, par exemple), ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales. Or, dès lors qu'une dérogation n'est plus considérée comme une dépense fiscale, son coût pour les finances publiques n'est plus calculé ni son impact (nombre de bénéficiaires par exemple) évalué et, si ces données existent, elles ne sont pas mises à disposition du public et des parlementaires dans le cadre des projets de loi de finances.

Le très faible nombre d'évaluations des taux réduits existants ne plaide pas non plus pour l'adoption de nouveaux taux réduits. Hormis de rares revues de dépenses, une fois en place, les taux réduits de TVA ne sont ni évalués, ni rattachés à une administration centrale qui aurait la responsabilité d'en assurer le suivi. Ni l'impact de ces mesures sur les secteurs concernés ni leur efficacité ne sont donc aujourd'hui connus.

Surtout, malgré les résultats des évaluations et les recommandations de remettre en cause les taux réduits inefficaces, les « effets de cliquet » que produit l'adoption d'un taux réduit l'emportent : parmi les taux réduits supprimés depuis 1977, les règles puis les contentieux européens sont la seule source identifiée de suppression d'un taux réduit, les autres taux réduits ayant souvent été étendus, parfois ajustés, mais toujours maintenus. Même quand le risque de non-conformité des taux est connu, ceux-ci sont tout de même maintenus ; c'est le cas des taux réduits applicables en Corse. L'étude des débats parlementaires révèle en effet une pression forte en faveur de l'élargissement des taux réduits, et quasi-inexistante en faveur de leur maîtrise et/ou de leur évaluation : sur 504 questions parlementaires au Gouvernement sur la TVA durant la XIV^{ème} législature (2017-2022), seules 3 portent sur des hausses de taux réduits ou leur abandon et sur l'évaluation de leur efficacité.

En tout état de cause, dès lors qu'il est établi qu'une mesure dérogatoire est difficile à remettre en cause, les nouvelles mesures de taux réduits de TVA ne devraient pas s'appuyer sur des difficultés conjoncturelles de secteurs de l'économie mais seulement, si cela est jugé nécessaire, sur des objectifs de long terme (cf. section II.II *infra*).

À court terme, le suivi et l'évaluation des taux réduits de TVA doivent être renforcés. L'amélioration du suivi des dérogations fiscales en matière de TVA doit s'inscrire dans une démarche de transparence et de performance. Il conviendrait à ce titre de présenter dans les documents accompagnant les projets de lois de finances les mêmes informations sur les taux réduits qui ne sont pas considérés comme des dépenses fiscales que sur ceux qui le sont (objectif, coût pour les finances publiques, bénéficiaires). De plus, les taux réduits, anciens comme nouveaux, devraient être associés à des objectifs et à des indicateurs de performance permettant leur évaluation régulière. À ce titre, sur le modèle de l'évaluation approfondie du crédit d'impôt recherche (CIR) par la commission nationale d'évaluation des politiques d'innovation (CNEPI), les principaux taux réduits de TVA devraient faire l'objet d'une évaluation économétrique pluriannuelle confiée au CPO ou à une instance *ad hoc*, permettant de comparer leur efficacité et leur efficacité avec celles d'autres politiques sectorielles.

Recommandation n° 4 : Afin de réduire l'importance des taux réduits, qui minorent les recettes de TVA, confier au CPO ou à une instance *ad hoc* l'examen pluriannuel des taux réduits en identifiant leurs objectifs, en évaluant leur atteinte et en proposant des mesures plus efficaces et plus efficaces le cas échéant.

À moyen terme, les résultats de ces évaluations doivent conduire à remettre en cause ou relever les taux réduits inefficaces. À ce stade, aucune évaluation économique détaillée n'existe pour les taux réduits de TVA à 5,5 %. En revanche, des études confirment que les taux intermédiaires de 10 % applicables à la restauration et aux travaux d'amélioration des logements (hors rénovation énergétique) n'ont pas fait la preuve de leur efficacité, et pourraient utilement être remplacés par des mesures plus ciblées sur les objectifs d'emploi et de maintien de l'activité, tout en étant moins coûteuses. Cependant, dans les deux cas, le passage au taux normal de 20 % constituerait une évolution abrupte et les effets sur les secteurs concernés seraient difficiles à anticiper. En outre, un tel retour au taux normal poserait des problèmes d'acceptabilité.

Dans ce contexte, pourrait être étudiée la possibilité de relever de plusieurs points le taux intermédiaire de TVA de 10 %, en le rapprochant du taux normal. Les simulations réalisées pour le CPO montrent qu'une hausse, par exemple à 12,5 %, permettrait à la fois de réduire les dépenses fiscales inefficaces sans avoir à cibler un secteur bénéficiaire du taux intermédiaire en particulier, d'améliorer la situation des finances publiques avec un gain estimé à 3,4 Md€, et de rapprocher le taux intermédiaire du taux normal à équidistance entre le taux réduit à 5,5 % et le taux normal. Le poids d'une telle mesure sur le pouvoir d'achat et sur les secteurs affectés devrait, bien entendu, être compensé par des mesures mieux ciblées et plus efficaces, et, par conséquent, plus économes pour les finances publiques.

Recommandation n° 5 : Supprimer les taux réduits de TVA dont les évaluations confirment l'inefficacité ; à défaut de leur suppression, les relever à un taux supérieur dans le barème.

Chapitre II – La TVA face à de nouvelles questions

I - La TVA n'est pas un outil efficace de pilotage conjoncturel de l'économie et n'intègre pas suffisamment les enjeux de compétitivité du secteur financier

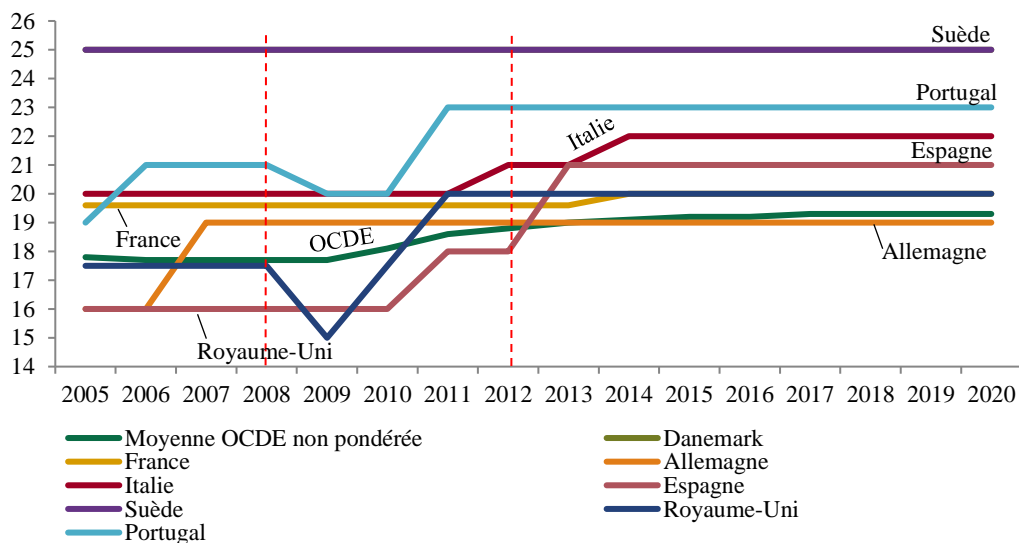
A - La TVA a été utilisée à des fins conjoncturelles dans certains pays

La TVA constitue en théorie un instrument de politique budgétaire contra-cyclique. Face à un ralentissement de la croissance, une baisse temporaire de TVA peut, en effet, stimuler la demande à court terme *via* un effet sur les prix, en provoquant une substitution intertemporelle de consommation³², les agents anticipant une future hausse de l'impôt. L'accroissement de la demande revêt des proportions toutefois variables, en fonction du taux de répercussion sur les prix et de de l'élasticité-prix. La baisse de la TVA peut être ciblée sur certains secteurs économiques ou généralisée. À l'inverse, il est possible de stabiliser l'économie dans une situation de surchauffe par les mêmes mécanismes, en relevant les taux de TVA. Contrairement à d'autres outils de politique budgétaire contra-cyclique, comme une hausse de l'investissement public, qui nécessitent de longs délais de mise en place, une baisse temporaire de TVA ou une hausse ne supposent qu'une modification de la loi fiscale et peuvent donc être effectives très rapidement.

Un mouvement de hausse des taux de TVA est intervenu en Europe après la crise de 2008. Du fait de la contraction économique qui s'en est suivie, le Royaume-Uni a d'abord cherché à créer un « stimulus fiscal » par une baisse de 2,5 points du taux normal (de 17,5 % à 15 %) entre 2008 et 2009. Puis, compte tenu de la forte dégradation des soldes publics, un mouvement de hausse des taux normaux est intervenu au Royaume-Uni (à 20 % en 2010), puis en Espagne, en Italie et au Portugal, enfin en France (de 19,6 % à 20 % en 2014) (cf. graphique 9). Cette évolution a aussi touché les taux réduits, qui ont été relevés en France, en Espagne ou encore au Portugal.

³² Les ménages substituent de la consommation présente à de la consommation future.

Graphique 9 : Évolution du taux normal de TVA dans huit pays européens et dans l'OCDE (en %) ³³



Source : CPO, à partir des données de l'OCDE.

Dans le contexte de la crise sanitaire de 2020, de nombreux États ont procédé à des baisses de TVA, généralement sectorielles et temporaires. Afin de tenir compte de la contraction de la consommation et de la richesse nationale liée aux confinements, plusieurs États de l'UE ont temporairement réduit la TVA pesant sur certains produits ou secteurs affectés : c'est le cas en Belgique pour la TVA sur les aliments et boissons consommés sur place entre mai 2020 et septembre 2021, ou encore en Autriche pour la TVA sur les restaurants et l'hôtellerie et certains services et biens culturels de juin 2020 à décembre 2021. En outre, deux États ont adopté des baisses générales du taux normal, l'Allemagne pendant six mois en 2020 et l'Irlande pendant six mois aussi entre septembre 2020 et février 2021. Ces mesures s'ajoutent aux dérogations accordées au niveau européen dès mars 2020 pour faire face à la pandémie (cf. encadré 12).

Encadré 12 : L'assouplissement du système européen de taux de TVA pendant la crise sanitaire

En réaction à la pandémie de covid-19, la Commission européenne a suspendu les droits de douane ainsi que la TVA sur l'importation de matériels médicaux dès avril 2020. De plus, à partir de décembre 2020, les États membres ont pu exonérer avec droit à déduction les vaccins et le matériel de dépistage. Dans ce contexte, de nombreux pays européens ont appliqué des taux réduits ou nuls aux livraisons de matériels et équipements médicaux de lutte contre la covid-19, dont l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, l'Espagne, la France, la Grèce, les Pays-Bas et le Portugal. Ces dispositions spéciales ont pris fin avec la révision de la directive TVA du 5 avril 2022, qui a mis en cohérence les différents mécanismes créés au cours de la crise sanitaire, et introduit un mécanisme en vertu duquel les États peuvent accorder une exonération avec droit à déduction aux biens bénéficiant de la franchise à l'importation en cas de situations exceptionnelles (article 101 bis de la directive TVA).

³³ Graphique au 1^{er} janvier de chaque année ; de ce fait la baisse de TVA en Allemagne de juillet 2020 n'apparaît pas.

B - La TVA est toutefois un instrument de pilotage conjoncturel peu pertinent

La TVA n'est pas un instrument de politique conjoncturelle. Les justifications apportées à la TVA à sa création sont triples : éviter les taxes en cascade, rapprocher les impôts des sources de production et favoriser les investissements pour soutenir l'économie de manière structurelle. À aucun moment les idées d'utilisation de la TVA à des fins de relance conjoncturelle par la consommation ou encore de baisses temporaires de TVA ne sont mises en avant. Au demeurant, la TVA n'est pas un instrument de régulation conjoncturelle efficace, puisque selon les études académiques, l'élasticité de ses recettes par rapport au PIB est quasi unitaire et qu'en l'absence de modulation de ses taux ou de son assiette elle a un effet faible de stabilisation automatique³⁴. Au contraire, la TVA a été conçue avec l'objectif premier de procurer aux administrations publiques des ressources financières dynamiques (cf. section I.I.A *supra*).

De fait, une baisse de TVA est moins efficace que d'autres outils de relance budgétaire. Selon le modèle de macro-simulation *Mésange* de la direction générale du Trésor, une baisse de TVA est significativement moins efficace pour relancer la consommation des ménages et l'investissement privé que d'autres outils classiques, pour un montant de stimulus budgétaire égal. Ainsi, une baisse de 2 points de TVA en France a pour effet une augmentation de 0,16 % du PIB au bout d'un an, alors que les outils alternatifs que sont la CSG, la dépense publique et l'investissement public permettent des hausses du PIB de respectivement 0,20 %, 0,39 % et 0,66 % au bout d'un an. Au bout de deux ans, les écarts d'efficacité se maintiennent, voire s'accroissent (cf. tableau 4). Ce résultat s'explique notamment par des multiplicateurs budgétaires plus importants que les multiplicateurs fiscaux dans le modèle de référence utilisé.

Tableau 4 : Effets à 2 ans d'une baisse du taux normal de TVA de 2 points ou de mesures de coût équivalent (en %)

Facteur macroéconomique	TVA	CSG	Dépense publique	Investissement public
PIB	+ 0,33	+ 0,42	+ 0,53	+ 0,69
Consommation des ménages	+ 0,52	+ 0,84	+ 0,68	+ 0,45
Investissement	+ 0,68	+ 0,81	+ 0,98	+ 3,49
Revenu des ménages	+ 0,55	+ 0,93	+ 0,79	+ 0,49
Solde primaire des APU (points de PIB)	- 0,18	- 0,25	- 0,16	- 0,13

Source : CPO, d'après Mésange 2017 (DG Trésor).

Les études empiriques sur les mesures prises en Europe depuis 2008 révèlent des effets limités pour un coût élevé. Ainsi, les effets d'une baisse temporaire de TVA sur la croissance économique sont réels, même si leur ampleur est l'objet de débats dans les cas britannique (2008-2009) et allemand (2020). La baisse temporaire de TVA de 2020 en Allemagne aurait permis d'augmenter de 26 Md€ la consommation totale des ménages (Bachmann *et al.*, 2022), soit environ 1,6 % de la consommation totale des ménages allemands. L'ampleur des effets de cette mesure ne fait cependant

³⁴ Cf. pour plus de détails, en particulier sur l'étude Lafféter et Pak, 2015, page 30 du rapport particulier n° 4 « La taxe sur la valeur ajoutée comme outil de politique économique » (G. Bianquis, I. Salin et R. Mir).

pas consensus : Jaravel *et al.* (2021) montrent que son effet sur la croissance économique a été marginal. Le recours à des baisses temporaires de TVA s'est, de plus, avéré très coûteux : la baisse temporaire de TVA de six mois mise en place en Allemagne a coûté 7 Md€, soit 1,9 % du budget fédéral annuel ou encore 0,2 % du PIB allemand de 2020. Ainsi, une baisse temporaire de TVA érode fortement les recettes fiscales d'un État sans pour autant être très efficace.

Cinq facteurs au moins peuvent expliquer l'impact limité d'une baisse temporaire de TVA : des comportements d'épargne « ricardiens », liés au fait que les agents anticipent que le creusement du déficit public présent entraînera une hausse des impôts pour le financer à l'avenir ; un taux de répercussion sur les prix limité ; la faible élasticité-prix de certains produits ; un effet d'éviction externe, c'est-à-dire la consommation de biens importés qui bénéficient aussi de la mesure ; l'incertitude, particulièrement élevée en période de crise, qui vient affecter la demande.

C - Dans le contexte post-*Brexit*, les enjeux de compétitivité justifient, en revanche, de moderniser le régime de TVA du secteur financier

L'exonération des activités bancaires, financières et d'assurance constitue une spécificité du régime de TVA européen. Des règles particulières s'appliquent aux entreprises du secteur financier : en raison des difficultés à calculer la production des services financiers, les règles françaises et européennes ont prévu dès l'origine une exonération de ces opérations. Ce traitement spécifique du secteur financier continue de faire débat sous trois angles : ce régime n'a pas été modifié depuis l'origine, alors que le rôle de la finance dans l'économie et son fonctionnement ont connu une transformation profonde depuis lors ; les entreprises supportent une fraction de TVA amont qui n'est pas déductible et qui constitue une charge croissante à raison des évolutions technologiques récentes (par exemple, investissements informatiques des opérateurs, soumis à TVA) ; s'y ajoutent des interrogations autour de l'équité et de la juste contribution des services financiers au budget des États membres.

De ce fait, un projet de réforme avait été présenté par la Commission européenne en 2008, sans aboutir. Il pourrait être relancé, car cette thématique faisait partie du plan d'action pour une fiscalité équitable et simplifiée présenté en juillet 2020. Une consultation publique a même été lancée, mais aucune proposition législative n'a été formulée à ce jour. Le contexte actuel d'augmentation des taux d'intérêt rend plus difficile une éventuelle suppression de l'exonération des services financiers, qui pourrait renchérir le coût du crédit pour les opérations « BtoC ».

Les règles de territorialité applicables n'excluent pas toute concurrence fiscale entre pays européens ou avec des États tiers. Avec la dématérialisation des services financiers, ceux-ci peuvent être aisément réalisés de façon transfrontalière, par un prestataire établi dans un État à destination d'un client (assujetti ou non établi dans un autre État). Dans ce cadre, peut jouer une concurrence fiscale entre pays de l'UE ou avec des États tiers visant, pour chaque État, à assurer la compétitivité de sa place financière.

Les services financiers « BtoC » sont en effet taxables, sur la base du principe d'origine, dans l'État du prestataire de services. Dès lors, les États peuvent être engagés dans une concurrence fiscale directe portant sur les taux applicables aux services financiers « BtoC » non-exonérés – par exemple les services de conseil financier fournis à des particuliers. Les services financiers « BtoB » sont taxables selon le principe de destination, dans l'État du preneur du service. Dans ce cas, la directive TVA encadre en

principe les droits à déduction que l'État du prestataire peut lui accorder sur une telle opération transfrontalière. Ce régime est néanmoins vulnérable à la concurrence fiscale menée par des États tiers, non soumis à la directive, voire par d'autres États de l'UE lorsqu'ils accordent à leurs acteurs financiers des arrangements pratiques destinés à limiter leur rémanence de TVA.

Dans le contexte actuel post-Brexit, le régime de TVA du secteur financier pourrait être modernisé. En effet, des réflexions sont en cours au Royaume-Uni sur la réforme des exemptions des services financiers post-Brexit afin de renforcer la compétitivité du secteur, première source d'exportation de services du pays. Dans le cadre du budget pour 2020, le Trésor britannique (*HM Treasury*) a annoncé une révision du régime des fonds britanniques et une réflexion plus large sur l'avenir de la TVA. Dans ce contexte, compte tenu de la sensibilité à la fiscalité des choix de localisation de filiales étrangères dans la finance³⁵, le régime de TVA du secteur financier pourrait être modernisé selon deux axes : l'actualisation, au niveau européen, du périmètre et des notions du régime d'option (cf. encadré 13) ; une réflexion sur l'usage des règles d'exonération avec droit à déduction à des fins compétitives, qui pourrait être conduite dans le cadre de l'OCDE.

Encadré 13 : Régime d'option et régime de groupe TVA dans le secteur financier

Les entreprises du secteur financier ont accès à deux régimes de TVA qui prennent de l'ampleur :

- le régime d'option : avec l'Allemagne, la France se singularise au sein de l'UE par un droit d'option pour la taxation large, ouvert aux acteurs financiers. Pour les activités bénéficiant de l'option et assujetties, les rémanences supportées par les opérateurs diminuent (car la TVA sur ces opérations devient déductible), de même que la taxe sur les salaires (TS) qu'ils acquittent (due au titre des activités non assujetties à la TVA)³⁶. Alors que l'option s'appliquait de manière « globale » à toutes les opérations réalisées par l'assujetti et éligibles au droit d'option, la loi de finances pour 2022 a fait évoluer ce régime en permettant d'exercer l'option, opération par opération. Si on peut attendre de cette évolution qu'elle permette une gestion plus fine des rémanences, son périmètre et les notions employées n'ont pas été substantiellement modifiés depuis 1979 et pourraient être actualisés ;
- le régime de groupe TVA : contrairement à ses voisins, la France n'avait jamais utilisé la faculté ouverte par la directive TVA de créer un régime de groupe ou d'assujetti unique. À la suite d'un arrêt de la CJUE qui a remis en cause le régime des groupements de moyens, la France a instauré ce régime de groupe en LFI pour 2021, susceptible d'être adoptée par toutes les entreprises. Ce régime constitue un bon substitut, car il élimine la taxation à la TVA de la fourniture de services intra-groupe concourant à des opérations exonérées, et une adoption large de ce régime est anticipée par les groupes bancaires et d'assurance. Toutefois, la majorité des entreprises des autres secteurs ne sont pas en mesure d'adopter ce régime du fait de son impact sur la TS dont elles deviennent redevables. La constitution d'un « groupe TS », qui permettrait de neutraliser cet effet, pourrait être envisagée.

³⁵ Conseil d'analyse économique, 2017, « Brexit : saisir les opportunités et limiter les risques dans la finance ».

³⁶ CPO, 2013, « Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier », p. 128 et s.

Recommandation n° 6 : Moderniser le régime de TVA du secteur financier en actualisant le périmètre et les notions du régime d'option et en conduisant une réflexion sur l'usage des règles d'exonération avec droit à déduction à des fins compétitives.

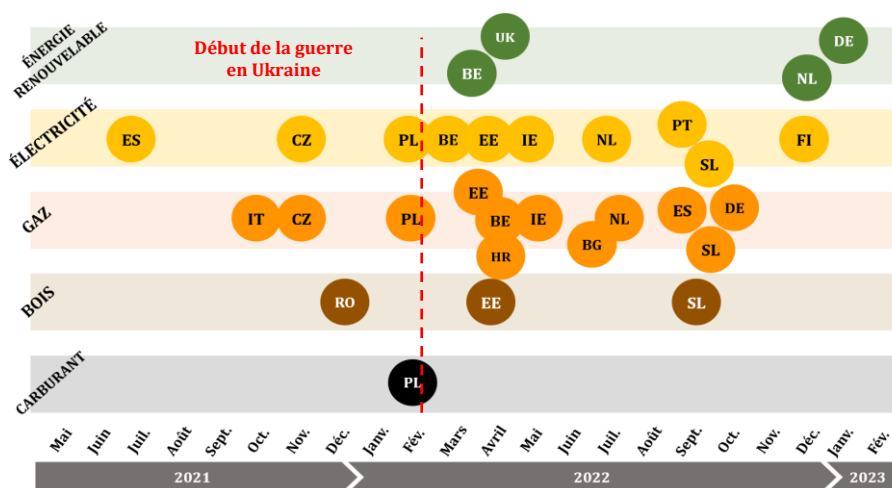
II - Une baisse de la TVA ne constitue pas une solution pérenne au choc énergétique et à l'inflation qu'il génère

A - À la différence de ses voisins européens, la France a privilégié d'autres instruments que la TVA en réponse au choc énergétique

Face au choc énergétique, de nombreux États européens ont adopté des baisses de TVA sur les énergies pour contenir la hausse des prix pour les ménages. Ainsi, 20 des 27 États membres de l'UE ont eu recours à des baisses de TVA sur le gaz, l'électricité ou les combustibles pour en diminuer les prix (cf. figure 1), ce qui n'a pas été le cas en France. La majeure partie des mesures se concentre sur le gaz, qui représente un cinquième du mix énergétique européen, et fait directement suite à l'invasion de l'Ukraine par la Russie et à la déstabilisation des marchés européens du gaz qui s'en est suivie. Ces mesures se sont le plus souvent accompagnées de baisses des fractions d'accise sur les énergies.

Dans un deuxième temps, certains gouvernements ont mis en place des mesures ciblées de soutien au revenu des ménages. En effet, la hausse des prix de l'énergie se répercute davantage sur les ménages les plus modestes : les dépenses d'énergie représentent 12,7 % des dépenses de consommation des ménages du premier décile de niveau de vie, contre 9,5 % pour le dernier.

Figure 1 : Mesures de réduction de TVA dans le secteur de l'énergie dans l'UE à 28



Source : CPO.

En France, le « bouclier tarifaire » a protégé l'ensemble des ménages face à la hausse des prix de l'énergie. Le Gouvernement a, en effet, mis en place des mesures visant à baisser leur prix pour les consommateurs par un « bouclier tarifaire » sur les prix du gaz, de l'électricité et des carburants (cf. encadré 14), et à soutenir le revenu des ménages vulnérables, notamment par un chèque énergie exceptionnel versé à 12 millions de ménages. Au total, le coût net de l'ensemble des mesures exceptionnelles annoncées

fin septembre 2022 pour faire face à la hausse des prix de l'énergie s'élève à 22,1 Md€ en 2022 et leur coût prévisionnel à 17,3 Md€ en 2023. D'après les analyses de l'OFCE (E. Heyer et X. Timbeau, 2022), le « bouclier tarifaire » sur les prix de l'énergie permettrait de réduire l'inflation de 2,1 points en 2022 et de 3,6 points en 2023. Au-delà de ces mesures, la question s'est posée, dans le débat public, de l'opportunité d'une baisse de la TVA sur les énergies comme ailleurs en Europe.

Encadré 14 : Le « bouclier tarifaire » mis en place en France

Le « bouclier tarifaire » porte sur les prix du gaz, de l'électricité et des carburants :

- pour le gaz, le bouclier tarifaire prend la forme d'un gel des tarifs réglementés de vente (TRVg) d'Engie à leur niveau du mois d'octobre 2021 et jusqu'au 1^{er} janvier 2023. En avril 2022, le bouclier a été étendu aux logements chauffés par un chauffage collectif au gaz ou par un réseau de chaleur urbain au gaz naturel. Pour 2023, le gouvernement a annoncé la prolongation de la mesure avec une hausse du prix du gaz gelée à 15 % ;
- pour l'électricité, la hausse des tarifs réglementés a été plafonnée à 4 % le 1^{er} février 2022. Cette mesure repose sur la baisse de la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE) ainsi que sur l'augmentation du volume d'électricité nucléaire vendu à bas coût par EDF à ses concurrents. De même, l'augmentation des tarifs réglementés de vente d'électricité devrait être plafonnée à 15 % en 2023 ;
- pour le carburant, le Gouvernement a introduit une remise sur les prix du carburant d'un montant de 18 ct€/l TTC fin mars 2022, portée à 30 ct€/l TTC du 1^{er} septembre au 15 novembre 2022 et à 10 ct€/l TTC du 16 novembre au 31 décembre 2022.

B - Une baisse de la TVA ne suffirait pas à limiter la hausse des prix de l'énergie ni à protéger le pouvoir d'achat des ménages les plus vulnérables

Les effets d'une baisse de la TVA peuvent être comparés aux deux principales mesures mises en place pour soutenir les ménages face à la hausse des prix de l'énergie : le « bouclier tarifaire », et le chèque énergie qui apporte un soutien complémentaire ciblé sur les ménages modestes.

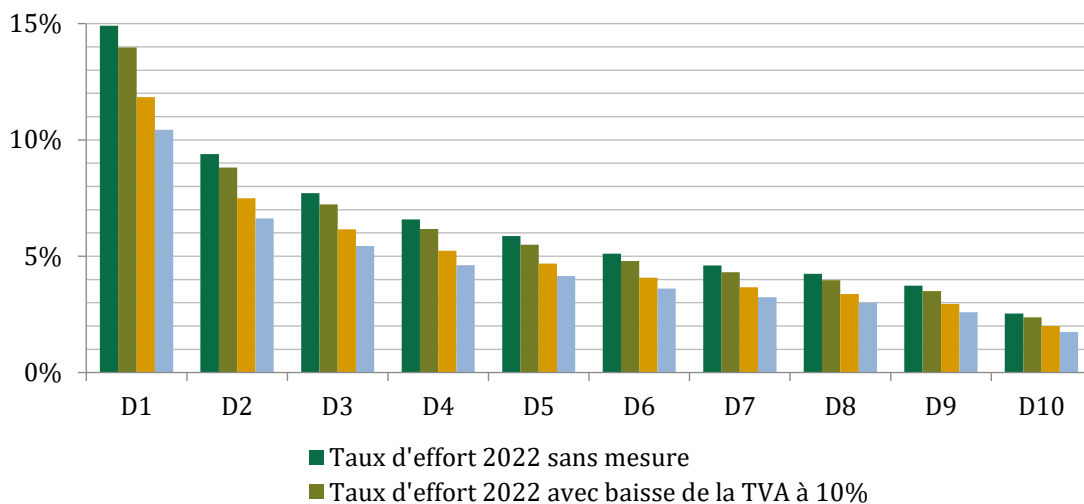
Rapportée au niveau de vie, une baisse de la TVA a un effet plus limité que le « bouclier tarifaire ».

En effet, une baisse du taux de TVA à 10 % sur le gaz et l'électricité, par exemple, aurait un effet sur le prix de l'électricité trois fois inférieur à celui du « bouclier tarifaire », et deux fois inférieur pour le prix du gaz. Pour un ménage médian, une baisse de TVA réduit le taux d'effort³⁷ de 0,4 point, contre 1,2 point pour le « bouclier tarifaire ». Pour les ménages modestes, ceux qui appartiennent au premier décile de revenu, cet écart est encore plus marqué, de l'ordre de 0,9 point pour une baisse de la TVA, et 3,1 points pour le « bouclier tarifaire ». Plus efficace, le « bouclier tarifaire »

³⁷ Défini comme les dépenses d'énergie hors carburants rapportées au revenu.

est aussi trois fois plus coûteux qu'une baisse de taux de TVA à 10 % sur le gaz et l'électricité ; mais une baisse au taux de 5,5 % aurait un impact toujours deux fois inférieur au « bouclier tarifaire ».

Graphique 10 : Taux d'effort en 2019 et 2022 selon plusieurs scénarios par déciles de niveau de vie



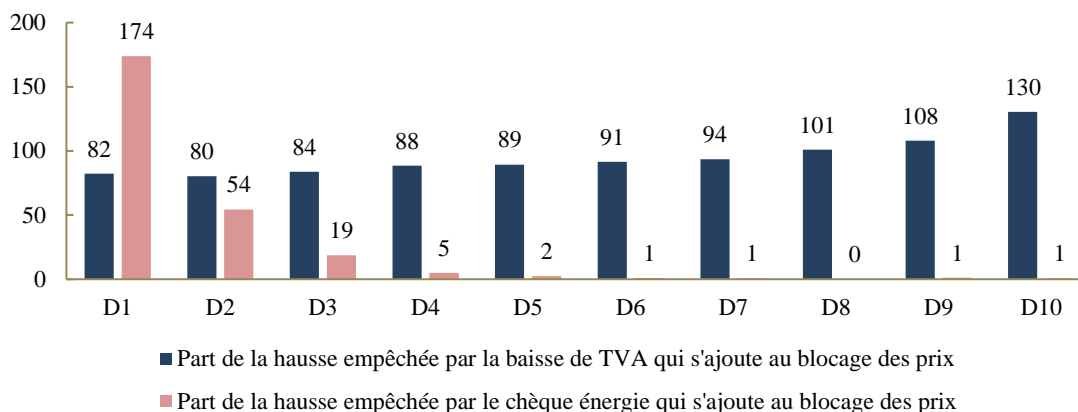
Source : CGDD, modèle Prometheus.

Note de lecture : Le taux d'effort des ménages modestes (1^{er} décile en niveau de vie) en 2019 serait de près de 10 % ; en 2022, en l'absence de mesures, il serait de près de 15 %. Après application du « bouclier tarifaire », il serait de près de 12 %. Avec une baisse de TVA il serait de l'ordre de 14 %.

Au final, l'ensemble des ménages subissent une hausse de leur facture énergétique malgré la mise en place du « bouclier tarifaire », mais celle-ci est plus marquée pour les ménages modestes : la part des dépenses d'énergie rapportée au niveau de vie (ou taux d'effort) s'accroît ainsi de 1,4 point pour les ménages du premier décile contre 0,3 point pour le dernier décile. Cette situation justifie des mesures complémentaires visant à soutenir les ménages les plus vulnérables face à la hausse du prix de l'énergie.

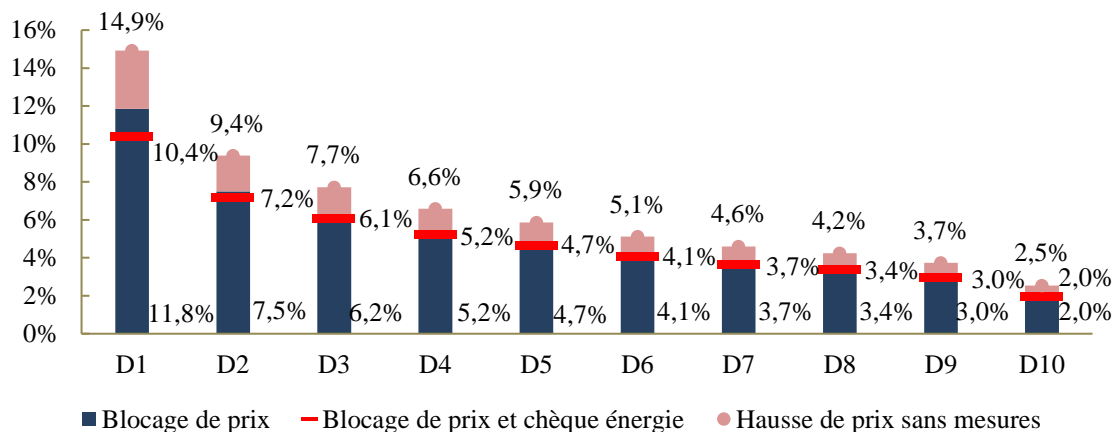
Le chèque énergie « ordinaire »³⁸ protège davantage les ménages modestes qu'une baisse de TVA pour un coût moindre pour les finances publiques. La baisse de TVA n'est pas un outil redistributif pertinent dans la mesure où le bénéfice dépend de la valeur consommée et non, comme pour le chèque énergie, du niveau de vie : ainsi, le bénéfice, en euros, associé à la baisse du taux de TVA sur le gaz et l'électricité s'élève à 130 € pour le dernier décile contre 82 à 84 € pour les trois premiers déciles ; à l'inverse, le gain associé au chèque énergie s'élève à 174 € pour le premier décile, à 54 € pour le deuxième décile et est inférieur à 20 € pour les déciles suivants (cf. graphique 11).

³⁸ La simulation présentée dans ce rapport est réalisée sur la base du chèque énergie « ordinaire » versé chaque année à 5,8 millions de ménages modestes, et non du chèque énergie exceptionnel de décembre 2022.

Graphique 11 : Bénéfice comparé sur les dépenses énergétiques entre une baisse de TVA et le chèque énergie (en €)

Source : CGDD, modèle Prometheus.

Le chèque énergie cumulé au « bouclier tarifaire » permet de protéger le premier décile face à la hausse des prix de l'électricité et du gaz. En effet, le taux d'effort de ce décile s'élèverait à 10,4 % après l'application de ces deux mesures, soit un niveau identique à 2019 (cf. graphique 12). De plus, le chèque énergie permet une diminution du taux de précarité énergétique³⁹ plus importante que la baisse de TVA, de 0,2 point de pourcentage. Moins ciblée, la baisse de TVA est en outre plus coûteuse : le coût budgétaire de la baisse du taux de TVA à 10 % sur le gaz et l'électricité est de 2,7 Md€ contre 0,7 Md€ pour le chèque énergie.

Graphique 12 : Taux d'effort après blocage des prix et chèque énergie (en % du niveau de vie)⁴⁰

Source : CGDD, modèle Prometheus.

Note de lecture : En 2022, après application du « bouclier tarifaire », le taux d'effort du premier décile de niveau de vie s'élève en moyenne à 11,8 % ; après prise en compte du chèque énergie ce taux s'élève à 10,4 %. Sans « bouclier tarifaire » ni chèque énergie, la hausse serait de 14,9 %.

³⁹ Un ménage est considéré en précarité énergétique lorsque son taux d'effort énergétique est supérieur à 8 % et qu'il appartient aux 30 % des ménages les plus modestes.

⁴⁰ La simulation présentée n'intègre pas le chèque énergie exceptionnel et le chèque bois de décembre 2022, ou encore l'indemnité carburant de 2023, de ce fait les taux d'effort réels diffèrent de ceux présentés.

En conclusion, le chèque énergie permet de réduire davantage le nombre de ménages en situation de précarité énergétique pour un coût pour les finances publiques quatre fois moins élevé qu'une baisse de la TVA de 20 % à 10 % sur le gaz et l'électricité. Cette situation tient au fait qu'à la différence d'une baisse de TVA, qui profite à tous les ménages, il s'agit d'un instrument ciblé. Le chèque énergie est aussi plus vertueux au point de vue environnemental, dans la mesure où il limite l'aide à un montant de dépenses énergétiques donné.

Le soutien aux dépenses énergétiques des ménages ne doit pas remettre en cause l'atteinte des objectifs environnementaux nationaux. La France s'est notamment engagée à réduire ses émissions brutes de gaz à effet de serre (GES) de 40 % (hors secteur des terres et des forêts) en 2030 par rapport à 1990, objectif qui doit être rehaussé dans le cadre du paquet européen « Ajustement à l'objectif 55 » (*Fit for 55*) à -50 % (et -55 % en émissions nettes). Or, si des mesures d'urgence sont justifiées à court terme face à la forte volatilité des prix de l'énergie, elles ne doivent pas brouiller le signal-prix pour le consommateur, au risque de décourager des investissements « verts » en faveur de la rénovation énergétique et de l'acquisition de véhicules électriques. Elles ne peuvent donc être que temporaires et centrées sur les ménages modestes. Quant au coût pour les finances publiques, il est mécaniquement plus élevé pour un dispositif non ciblé qui tend à bénéficier aussi aux gros consommateurs, susceptibles d'appartenir aux derniers déciles de la distribution des revenus. En cela, les mesures de régulation des prix conduisent à une impasse à moyen terme⁴¹.

Constat n° 4 : À court terme, le chèque énergie est plus efficace et plus efficient qu'une baisse de TVA pour protéger temporairement les ménages modestes face à la hausse des prix de l'énergie.

C - Une réflexion générale sur la fiscalité des énergies apparaît nécessaire

S'il existe un large éventail de politiques publiques pour lutter contre le changement climatique, une meilleure prise en compte du signal-prix du carbone fait consensus parmi les économistes. À ce titre, une tarification du carbone, *a fortiori* si elle prend la forme d'une augmentation de la fiscalité sur les énergies carbonées, constitue un outil pertinent pour inciter les ménages à réduire leur consommation en énergies carbonées. Les études empiriques montrent qu'une hausse des prix du carburant de 10 % se traduit, à long terme, par une baisse de la consommation comprise entre 5 % et 12 % (cf. Labandeia *et al.*, 2017). Celle-ci serait plus marquée si la hausse du prix provenait d'une augmentation de la tarification carbone, celle-ci ne paraissant toutefois socialement acceptable qu'à condition de réutiliser tout ou partie de ses recettes pour soutenir les ménages financièrement vulnérables et réduire le prix des énergies alternatives, comme l'a montré le CPO dans ses rapports de septembre 2019 et février 2022.

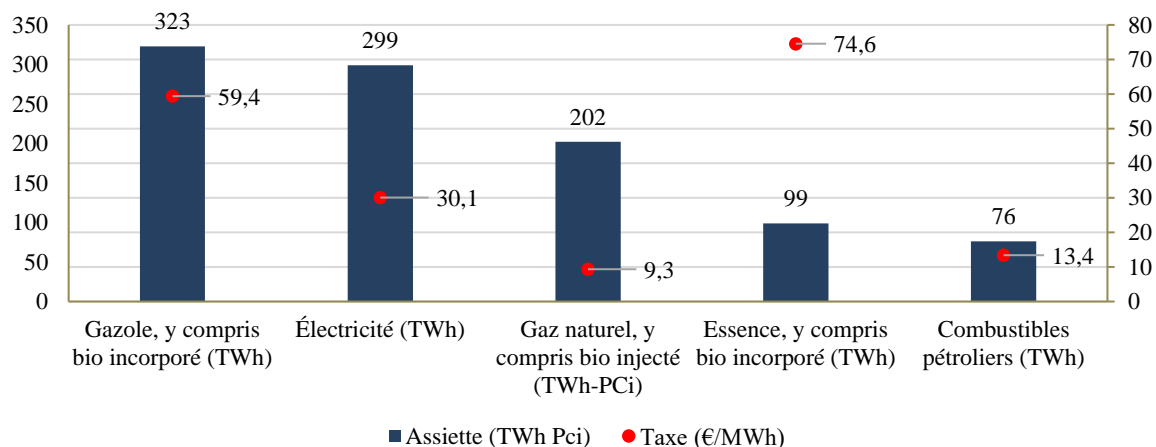
⁴¹ Cf. pour plus de détails sur la TVA face au choc énergétique, rapport particulier n° 5 : C. Grégoire et P-A. Veillon, 2022, « La taxe sur la valeur ajoutée face aux défis socioéconomiques ».

La structure de la fiscalité de l'énergie présente des incohérences au regard de cet objectif. La fiscalité des énergies hors TVA (44 Md€ en 2020) est composée à 90 % de l'accise sur l'énergie, subdivisée en cinq fractions regroupant les anciennes « taxes intérieures de consommation ». À cela, s'ajoute la TVA sur les consommations finales d'énergie, qui obéit à un régime dual avec l'application du taux réduit à 5,5 % aux abonnements d'électricité, de gaz et de chaleur et du taux normal de 20 % aux fournitures d'énergie hors abonnement⁴².

Outre sa complexité, cette structure présente plusieurs incohérences avec les objectifs environnementaux nationaux. En particulier, les tarifs des accises ne permettent pas d'établir une corrélation entre la charge fiscale et la contribution au réchauffement climatique des différentes sources d'énergie. Ainsi, l'électricité demeure en moyenne taxée à un niveau plus élevé que le gaz naturel, soit plus de 30 € contre moins de 10 € par mégawattheure (cf. graphique 13). De plus, plusieurs taux réduits de TVA favorisent la consommation d'énergies carbonées (cf. section II.III.C *infra*).

Pour remédier à cette situation, une réflexion générale apparaît nécessaire sur la fiscalité des énergies dans deux directions complémentaires : la mise en cohérence de la TVA et des accises avec les objectifs environnementaux d'une part (cf. section II.III.B *infra* s'agissant de la TVA), le soutien aux ménages en situation de précarité énergétique d'autre part.

Graphique 13 : Niveau de taxation effective des différentes sources d'énergies



Source : CPO, d'après la direction de la législation fiscale (DLF) et le service des données et études statistiques (SDES) du ministère de l'environnement.

⁴² Pour les abonnements d'électricité, le taux réduit ne s'applique que lorsque la puissance souscrite est inférieure ou égale à 36 kilovoltampères. La fourniture de chaleur peut toutefois bénéficier du taux réduit à 5,5 % lorsque le réseau de chaleur utilise plus de 50 % d'énergie renouvelable ou de récupération.

Plusieurs scénarios d'évolution de la fiscalité française des énergies pourraient être envisagés en tenant compte des exigences du cadre européen. En cours d'examen au Conseil, la proposition de révision de la directive relative à la taxation des produits énergétiques et de l'électricité vise à renforcer l'harmonisation fiscale entre États membres et à mettre en cohérence la fiscalité énergétique avec la réduction de 55 % des émissions de GES en 2030 (cf. encadré 15). À la date de parution du présent rapport, cette proposition de révision, soumise à la règle de l'unanimité, ne fait toutefois pas l'objet d'un consensus entre les États membres.

Encadré 15 : La révision de la directive relative à la taxation des produits énergétiques

La proposition initiale de révision de la directive relative à la taxation des produits énergétiques et de l'électricité introduit un principe de mise en cohérence des différentes accises avec les objectifs du paquet « Ajustement à l'objectif 55 » (*Fit for 55*), principalement au travers de trois principes :

- l'interdiction faite aux États membres de différencier les niveaux de taxation des énergies fossiles ;
- l'obligation de respecter une hiérarchie environnementale, tendant à taxer les produits fossiles davantage que les biocarburants et ceux-ci davantage que l'électricité ;
- l'obligation de taxer certains produits hors du champ de la réglementation actuelle, par exemple le bois de chauffage utilisé dans les grandes installations ;
- une refonte de tous les régimes sectoriels favorables (aérien, maritime et fluvial, agriculture, etc.) pour les rendre plus simples (interdiction de démultiplier les tarifs), moins favorables (remplacement des exonérations par des tarifs réduits) et plus cohérents.

L'application de ces principes exigerait de la France deux ajustements structurels majeurs : d'une part, le rattrapage gazole-essence et combustibles fossiles-électricité, d'autre part, la mise en conformité des régimes sectoriels favorables à l'industrie, soit près de 30 régimes fiscaux différents sans cohérence d'ensemble.

Quelle que soit l'issue des négociations européennes, la refonte de la structure des accises et de la TVA au profit d'une taxation à terme défavorable aux combustibles fossiles reste possible en sortie de « bouclier tarifaire » au plan national. Les objectifs de réduction des émissions de GES, de même que le droit européen, en matière d'accises comme de TVA, suggèrent une taxation de l'électricité moindre que celle des produits fossiles.

Outre la suppression des taux réduits de TVA sur le bois de chauffage et le gaz en application du droit européen (cf. section II.III.B *infra*), il pourrait ainsi être étudié un scénario de convergence des tarifs des accises sur l'électricité et le gaz réalisée à budget constant⁴³ dans le cadre de trajectoires qui auraient l'avantage d'offrir de la visibilité aux acteurs⁴⁴.

Cet alignement des tarifs d'accise pourrait être l'occasion d'unifier les taux de TVA applicables aux offres de gaz, d'électricité, de bois et de chaleur⁴⁵ en les fixant au taux normal de 20 %, mettant ainsi fin à un risque contentieux devant la CJUE. Dans ce cas, la baisse des tarifs de la fraction d'accise sur l'électricité serait en partie compensée par la hausse de la TVA sur la part abonnement. *In fine*, cette correction de la structure des accises pourrait s'accompagner d'une hausse progressive des tarifs de la fraction de l'accise applicable au gaz, sous réserve du financement de mesures de soutien à la décarbonation et de compensations ciblées.

L'accompagnement de tous les acteurs économiques, ménages comme entreprises, devrait reposer, avant tout, sur des incitations structurelles à la décarbonation. Face aux hausses prévisibles et durables des prix de l'énergie, il convient d'accompagner les acteurs économiques, ménages comme entreprises, dans la décarbonation en les encourageant à réduire dans la durée, et non uniquement en période de hausses subites, leurs consommations énergétiques, en particulier carbonées, et en soutenant leurs investissements ciblés dans des équipements moins émetteurs de GES.

Dans ce contexte, le recours à la fiscalité de l'énergie dans une logique incitative suppose un soutien temporaire au pouvoir d'achat des ménages modestes. En particulier, les recettes associées à une hausse du prix du carbone, qu'elles proviennent d'une taxe carbone ou d'une extension du système d'échange de quotas d'émission (SEQE) de l'UE, doivent être au moins en partie redistribuées sous la forme d'aides forfaitaires aux ménages les plus modestes⁴⁶.

Recommandation n° 7 : Conduire une réflexion générale sur la fiscalité des énergies visant la mise en cohérence de la TVA et des accises avec les objectifs environnementaux nationaux.

⁴³ Le tarif commun d'accise sur l'électricité et les combustibles fossiles devrait être fixé à environ 18,5 €/MWh contre 8,45 €/MWh sur le gaz naturel combustible et au moins 20 €/MWh sur l'électricité aujourd'hui (source DLF).

⁴⁴ De tels alignements conduiraient à (i) un transfert de charge fiscale des ménages se chauffant à l'électricité vers les ménages se chauffant au gaz, au fioul domestique, au GPL et au bois, et (ii) un effet différencié sur les particuliers et les entreprises, l'écart entre les niveaux de taxation de l'électricité et du gaz étant supérieur pour les premiers que pour les seconds.

⁴⁵ Le maintien d'un soutien fiscal à la chaleur renouvelable pourrait passer par une extension à la chaleur de la taxe incitative relative à l'utilisation d'énergie renouvelable dans le transport (TIRUERT).

⁴⁶ CPO, M. Clément, A. Godzinski, I. Vincent, 2019, « Les effets économiques de la fiscalité environnementale sur les ménages et les entreprises ».

III - La TVA est moins efficace que d'autres outils pour relever les défis socio-économiques de long terme

A - Face aux inégalités de revenu, des transferts ciblés doivent être préférés à une baisse de la TVA sur les produits de première nécessité

La TVA est un impôt régressif, au sens où sa part dans le revenu des ménages est plus élevée pour les ménages modestes. En effet, le montant de TVA rapporté au revenu disponible annuel décroît avec le niveau de vie : il représente 12,5 % du revenu disponible du premier décile contre 4,7 % pour le dernier décile. Entre le deuxième et le neuvième décile, les écarts sont moins marqués, et ce ratio décroît de 9,5 % à 7,5 %. Le caractère régressif de la TVA s'explique entièrement par la propension à consommer, c'est-à-dire la part de la consommation dans le revenu, plus élevée pour les ménages modestes. Toutefois, la consommation différée d'une partie de l'épargne nuance ce constat⁴⁷ : une analyse sur l'ensemble du cycle de vie, qui neutralise les effets des variations de l'épargne sur la consommation, confirme le caractère régressif de la TVA, mais celui-ci se trouve réduit de près de moitié. Cette analyse devrait être prolongée pour établir un bilan complet en prenant en compte le fait que l'épargne accumulée tout au long du cycle de vie, qui n'est pas soumise à la TVA, a vocation à être taxée lors de sa transmission par la fiscalité des donations et des successions.

Les effets de la TVA doivent toutefois être mis en regard des effets redistributifs du système socio-fiscal français pris dans son ensemble. De précédents travaux du CPO⁴⁸ ont souligné l'importance de tenir compte de l'ensemble des prélèvements, des transferts et des dépenses publiques dans l'étude de la redistribution. En effet, les effets redistributifs des prélèvements obligatoires sont cumulatifs et le caractère régressif d'un prélèvement peut être totalement neutralisé par un autre prélèvement. Par ailleurs, la contrepartie des prélèvements fiscaux et sociaux consiste en des transferts monétaires ou en nature (santé, éducation, action sociale et logement) ainsi qu'en des dépenses collectives, qui induisent eux-mêmes des effets redistributifs.

À cet égard, il apparaît clairement que le caractère anti-redistributif de la TVA est plus que compensé par les transferts monétaires, en particulier les prestations sociales qui assurent une progressivité du système socio-fiscal pris dans son ensemble. Le modèle français s'appuie ainsi sur les transferts en espèces ou en nature pour corriger les inégalités et, dans une moindre mesure, sur une fiscalité progressive. Dès lors, comme le soulignait déjà le CPO en 2022, la principale contribution des prélèvements obligatoires pour réduire les inégalités provient non pas de leur progressivité « *mais de leur rôle de financement des transferts sociaux et des services publics* ». À l'inverse de la France, cette approche holistique des effets de la TVA semble bien intégrée par l'opinion publique ailleurs en Europe, notamment au Danemark et en Suède, où cette imposition ne donne pas lieu à débat.

⁴⁷ S. Georges-Kot, 2015, « *Annual and lifetime incidence of the value-added tax in France* », documents de travail de l'INSEE.

⁴⁸ CPO, 2022, M. André, « Les prélèvements obligatoires au regard des enjeux redistributifs ».

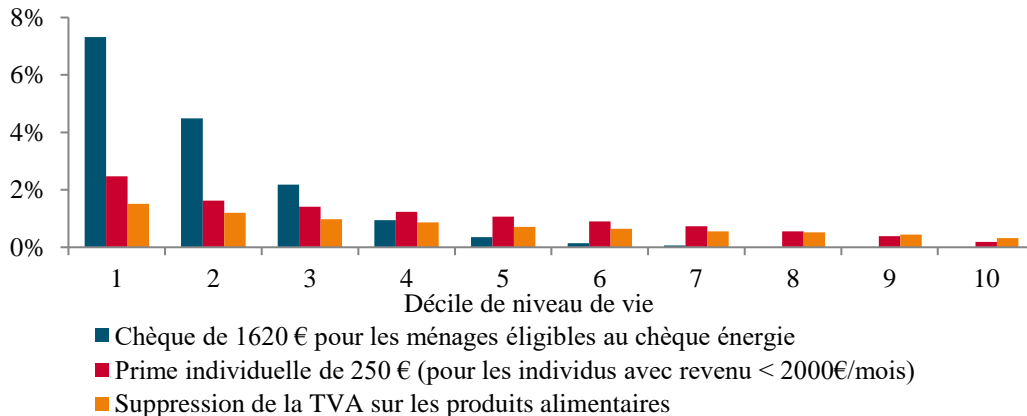
Constat n° 5 : La TVA est un impôt régressif, au sens où sa part dans le revenu des ménages est plus élevée pour les ménages modestes, qui consomment une part plus grande de leur revenu. Ce constat peut toutefois être nuancé si l'on prend en considération la consommation différée d'une partie de l'épargne et le fait que la TVA finance des dépenses qui, pour certaines, bénéficient davantage aux ménages modestes.

À date, les taux réduits ne contribuent que très marginalement à réduire les effets régressifs de la TVA. Les gains liés aux taux réduits de TVA rapportés à la consommation ne varient que très peu en fonction du niveau de vie, attestant de l'impact redistributif limité, voire nul, de la structure de taux. Les taux réduits confèrent par ailleurs un gain en euros croissant avec le décile de niveau de vie. Ces résultats montrent la faible pertinence de la TVA comme outil redistributif. En effet, les gains associés à la baisse du taux de TVA sur une catégorie de produits sont proportionnels au montant consommé par le ménage. Or, quelle que soit la catégorie de produit hors tabac, le montant consommé croît avec le revenu. À l'inverse, la plupart des prestations sous conditions de ressources sont calculées à partir d'un montant forfaitaire en euros qui décroît avec les ressources et la composition familiale du ménage.

Une baisse de la TVA ne constituerait pas une mesure efficace pour soutenir le pouvoir d'achat des ménages modestes. De nombreuses propositions de baisse de la TVA sur les produits dits de « première nécessité » sont régulièrement formulées dans le débat public. L'Espagne a adopté une telle mesure, de façon temporaire, au 1^{er} janvier 2023, en réduisant pour une durée de six mois le taux de TVA sur les aliments de première nécessité de 4 à 0 % et sur l'huile et les pâtes de 10 à 5 %. Cette mesure n'a pas été retenue, à date, par le Gouvernement en France, au motif d'une répercussion incertaine sur les prix.

Au demeurant, même avec une hypothèse de transmission de la baisse de TVA à hauteur de 80 % au consommateur, cette mesure n'aurait qu'un impact limité sur le pouvoir d'achat des plus modestes. D'une part, à coût budgétaire équivalent, une baisse de TVA sur les produits alimentaires, par essence indifférenciée selon le revenu du consommateur, serait moins efficace que le versement d'une prestation monétaire ciblée, pour un coût budgétaire identique (cf. graphique 14). Indépendamment de leur pertinence, les scénarios présentés au graphique 14 attestent du meilleur ciblage des transferts monétaires, de type prime ou chèque, par rapport à une baisse de la TVA – non ciblée sur certaines catégories de ménages.

Graphique 14 : Variation du niveau de vie pour plusieurs mesures de soutien au pouvoir d'achat (en % du niveau de vie)



Source : CPO, d'après données INSEE, DGFIP, IPP. Les montants du chèque et de la prime ont été calibrés de façon à avoir le même coût pour les finances publiques qu'une suppression de la TVA sur les produits alimentaires, soit 9,4 Md€.

Note de lecture : Le versement d'un chèque de 1620 € aux ménages éligibles au chèque énergie augmenterait de 7,3 % le niveau de vie du premier décile contre une hausse de 1,5 % pour la suppression de la TVA sur les produits alimentaires.

D'autre part, une modification en profondeur de la structure des taux, par exemple en appliquant le taux super-réduit de 2,1 % aux produits alimentaires et le taux normal de 20 % aux services de restauration, ne suffirait pas à atténuer le caractère régressif de la TVA. Une telle évolution ne réduirait que marginalement (-0,5 point) l'écart de taux d'effort entre le premier et le dernier décile de niveau de vie, lequel s'élève à 8 points.

Recommandation n° 8 : Préférer le recours aux prestations sociales et les transferts monétaires ciblés à une baisse de la TVA pour soutenir le pouvoir d'achat des ménages modestes.

B - Insuffisamment ciblée, la TVA n'est pas le meilleur instrument face aux défis environnementaux et de santé publique

La TVA est aujourd'hui peu utilisée pour poursuivre des objectifs environnementaux ou de santé publique. En France, quatre taux réduits visent directement à soutenir la transition environnementale, et représentent 9 % des dépenses fiscales de TVA. Le seul taux réduit de 5,5 % pour les travaux d'amélioration énergétique des logements représente 90 % du montant de ces quatre taux réduits, soit 1,76 Md€. En outre, certains produits de santé et médicaments bénéficient du taux intermédiaire de 10 % et du taux super-réduit de 2,1 %. En revanche, la TVA ne poursuit aucun objectif nutritionnel.

Pour autant, il n'existe pas de vision exhaustive de l'impact environnemental des différents taux réduits de TVA. En effet, le rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État (ou « budget vert ») ne procède pas à la cotation de l'ensemble des taux réduits de TVA, mais seulement d'une part minime d'entre eux, excluant notamment les mesures non considérées comme des dépenses fiscales (cf. tableau 5). De ce fait, il n'intègre pas d'autres mesures susceptibles d'avoir des effets indirects sur l'environnement, tels que le taux réduit sur les abonnements de gaz, l'exonération sur les trajets aériens à l'étranger et le taux intermédiaire sur les liaisons aériennes domestiques.

Tableau 5 : Taux réduits de TVA évalués dans le « budget vert » 2023

Taux réduit	Montant en 2021	Cotation environnementale
Taux à 5,5 % pour les travaux d'amélioration énergétique des logements	1 760 M€	Favorable
Taux à 5,5 % pour les prestations de collecte des déchets des ménages	82 M€	Favorable
Taux à 5,5 % pour la fourniture d'énergie d'origine renouvelable	66 M€	Favorable
Taux à 10 % pour l'alimentation des animaux producteurs de denrées alimentaires et aux engrais utilisables en agriculture biologique	27 M€	Favorable
Sous-total dépenses favorables	1 935 M€	-
Taux à 10 % applicable aux livraisons de bois de chauffage	157 M€	Mixte
Sous-total dépenses mixtes	157 M€	-
Taux à 10 % pour des opérations du secteur du logement locatif	198 M€	Défavorable
Taux à 2,10 % pour des opérations du logement social en Outre-mer	7 M€	Défavorable
Sous-total dépense défavorables	205 M€	-

Source : CPO, d'après le rapport sur l'impact environnemental du budget de l'État, projet de loi finances pour 2023.

Cette situation ne permet donc pas d'apprécier la cohérence de l'architecture des taux de TVA avec les objectifs environnementaux de la France. Or, il existe un enjeu transverse de mise en cohérence du système fiscal avec les engagements environnementaux souscrits par la France (cf. section II.II.C *supra*), qui mériterait d'être éclairé par des travaux d'évaluation de l'impact carbone des mesures fiscales, y compris pour certains taux réduits de TVA qui ne sont pas qualifiés de dépenses fiscales. Il existe aussi un fort enjeu d'efficacité de la dépense publique car, en l'absence d'évaluation des dépenses fiscales de TVA (cf. section I.III.C *supra*), il est difficile de comparer l'efficacité des taux réduits visant directement à soutenir la transition environnementale à celle d'autres mesures visant le même objectif de politique publique.

Recommandation n° 9 : Systématiser l'intégration de la dimension environnementale dans les évaluations des mesures fiscales, y compris dans le champ de la TVA.

Au demeurant, le régime dual de TVA applicable à la fourniture d'énergies sera amené à évoluer pour se conformer au cadre juridique européen. En effet, en application de la directive du 5 avril 2022, le taux réduit de 5,5 % sur l'abonnement aux offres de gaz naturel et le bois de chauffage devra être supprimé au plus tard le 1^{er} janvier 2030, ce qui devrait procurer des recettes supplémentaires de l'ordre de 500 M€. Un tel réaménagement devrait être envisagé dans le cadre d'une réforme en profondeur de la fiscalité des énergies (cf. section II.II.C *supra*).

L'introduction d'une « TVA environnementale » se heurte à des obstacles juridiques et économiques. La proposition de moduler la TVA selon l'impact écologique des biens et services est régulièrement avancée dans le débat public. Or, il apparaît peu pertinent, et difficile en pratique, de généraliser le principe d'une « TVA environnementale », sur le fondement de quatre principaux arguments :

- les contraintes du système de taux : malgré l'assouplissement permis par la directive du 5 avril 2022, seuls les biens et services recensés par la directive TVA peuvent bénéficier d'un taux réduit incitatif. De plus, la limitation du nombre de taux de TVA à 5 (dont deux inférieurs à 5 %) fait obstacle à l'introduction d'un système de bonus-malus écologique souple. Au demeurant, s'agissant des produits alimentaires, ceux-ci sont déjà taxés à 5,5 % en France, ce qui réduit les marges de modulation possibles ;
- le risque juridique posé par le principe de neutralité de la TVA : la jurisprudence de la CJUE s'oppose à l'application de taux différents à des produits présentant des propriétés analogues et répondant aux mêmes besoins du consommateur final. À ce titre, outre l'absence d'affichage environnemental obligatoire, il n'est pas certain que le caractère vertueux pour l'environnement d'un bien ou d'un service constitue, aux yeux du consommateur final, une propriété spécifique justifiant, à elle seule, l'application d'un taux distinct. En découle un fort risque d'insécurité juridique des taux pratiqués sur ce fondement ;
- l'effet nul des taux réduits sur les opérations « BtoB » : l'empreinte environnementale d'un produit dépend largement de celle de technologies et intrants entrant dans son processus de production. Or, en application du principe de déduction de la TVA amont, quel que soit le taux de TVA appliqué à une opération « BtoB » elle pourra être déduite par le client assujéti. Autrement dit, un taux réduit portant sur un bien destiné à la consommation intermédiaire des entreprises n'a aucun impact ;
- son coût pour les finances publiques au regard des résultats attendus, c'est-à-dire une faible efficacité, et le risque d'une concentration du bénéfice du dispositif sur les ménages les plus aisés.

Les éléments qui précèdent amènent à considérer que les accises, à condition d'en réviser l'architecture, constituent des outils bien plus adaptés de fiscalité environnementale généralisée à l'ensemble de l'économie en complément du SEQE de l'UE (cf. section II.II.C *supra*). Elles ont pour effet, quelle que soit l'étape du circuit de production à laquelle elles sont prélevées (« BtoB » ou « BtoC »), de produire l'incidence fiscale souhaitée.

Recommandation n° 10 : Préférer les accises à la TVA comme principal instrument de fiscalité incitative en matière environnementale.

Plus généralement, les exemples de taux réduits visant des objectifs de long terme demeurent rares en Europe, peu d'États s'étant, à ce stade, emparés des nouvelles possibilités de taux réduits ouvertes par la directive du 5 avril 2022 (cf. section I.III.C *supra*). L'Allemagne a ainsi adopté un taux zéro sur l'installation de panneaux photovoltaïques ainsi qu'un taux réduit à 7 % sur les billets de train. Ces expériences étrangères tendent néanmoins à montrer que l'efficacité de taux réduits ou des taux zéro sur des produits identifiés comme « vertueux » peut être très variable. Elle dépend de l'élasticité-prix de la demande et se heurte aux limites de l'utilisation de la TVA comme instrument de politique économique, exposées à la section I.III.B *supra*.

Face aux enjeux de santé publique, les spécificités de la fiscalité nutritionnelle doivent être préservées. Les contraintes budgétaires tendent à orienter les consommateurs vers des aliments de forte densité énergétique et riches en sel, sucres et graisses, là où ce type d'aliments favorise l'obésité et les maladies chroniques. Dès lors, une baisse du prix relatif des aliments de bonne qualité nutritionnelle permettrait d'améliorer la santé nutritionnelle de la population, en particulier pour les ménages sous budget contraint, comme le recommandent l'OMS et l'OCDE.

L'efficacité d'une fiscalité nutritionnelle, capable d'influer sur le prix et la composition des aliments et de promouvoir une alimentation de meilleure qualité, dépend directement de son ciblage. Le choix qui a été fait en 2012 de mettre en place deux contributions, l'une sur les boissons sucrées, l'autre sur les boissons édulcorées, semble à cet égard le plus pertinent. Les possibilités de ciblage de la TVA sont, en revanche, limitées, y compris en présence d'un étiquetage nutritionnel de type « Nutri-score », qui n'est actuellement pas obligatoire. Dans ce contexte, il apparaît préférable de préserver, voire de renforcer, la spécificité de la fiscalité nutritionnelle actuelle en tenant compte des enseignements des taxes déjà existantes, et de mobiliser les autres instruments à disposition des pouvoirs publics (marquage alimentaire informationnel par exemple). À ce titre, le programme national nutrition santé 2019-2023 prévoit l'évaluation de l'impact de la contribution sur les boissons sucrées, révisée à la hausse en 2018, sur la diversification de l'offre, sur les ventes et les choix des consommateurs.

Recommandation n° 11 : Écarter la modulation des taux de TVA comme instrument de santé publique en matière nutritionnelle.

C - Un soutien sectoriel doit être préféré à une baisse de la TVA pour soutenir les secteurs économiques « sobres »

Plusieurs acteurs, dont la Convention citoyenne pour le Climat, ont proposé l'application du taux réduit de 5,5 % au transport ferroviaire de voyageurs, actuellement soumis au taux intermédiaire de TVA de 10 %. Le transport de voyageurs figure, en effet, parmi les items de la directive éligibles à un taux réduit inférieur à 5 %, et *a fortiori* au taux réduit de 5,5 % en France. L'objectif de cette proposition est d'inciter les consommateurs à privilégier le train pour leurs trajets en diminuant les prix des billets et, ainsi, de réduire les émissions de GES générées par le transport de personnes. Le transport ferroviaire constitue en effet l'un des modes de mobilité les plus sobres du point de vue environnemental. Le coût pour les finances publiques de cette mesure est estimé à 300 M€ par an.

L'impact d'une baisse de TVA sur le volume du trafic ferroviaire est toutefois incertain. En premier lieu, une baisse de la TVA sur les billets de train, même répercutée dans les prix, aurait un effet limité sur la fréquentation des lignes opérant déjà à un niveau proche de leur capacité maximale, comme c'est le cas pour les services de trains à grande vitesse (TGV). En outre, la transmission de la baisse de la TVA dans les prix apparaît difficile à estimer *ex ante*, et dépend des modalités d'organisation des segments ferroviaires, qui sont réglementés (TER et intercity) ou non (TGV). Au demeurant, l'absence d'évaluation de la baisse de TVA sur les billets de train en Allemagne ne permet pas, à date, de conclure sur son effectivité. Enfin, l'application de taux de TVA distincts aux différents modes de transport compliquerait fortement le traitement fiscal des offres multimodales, dont le développement a été encouragé par la loi du 24 décembre 2019 d'orientation des mobilités (LOM).

Face à la hausse des prix des billets de train, des mesures de soutien ciblé apparaissent préférables pour soutenir les usagers les plus modestes et dépendants.

Dans le prolongement de la tendance observée dans le secteur ferroviaire en 2022, de nouvelles hausses de prix sont anticipées pour 2023 en raison du renchérissement attendu des consommations d'électricité. Là où une baisse de TVA ne permet pas un soutien ciblé aux ménages les plus affectés par cette hausse, d'autres outils plus ciblés mériteraient d'être étudiés, tels qu'une mesure de type « bouclier tarifaire » ciblée sur les voyageurs les plus dépendants des transports urbains au quotidien et/ou les plus modestes, ou la mise en œuvre de forfaits multimodaux au niveau national – comme c'est le cas en Allemagne, depuis le 1^{er} janvier 2023, avec le *Deutschlandticket*.

Surtout, l'incitation au report modal ne dépend pas uniquement de l'attractivité du prix des billets, mais aussi d'autres facteurs comme la qualité des infrastructures et le maillage territorial. En effet, le coût marginal de déplacement en euros par voyageur pour 100 kms est en moyenne moins élevé pour le train (TGV, Intercité et TER) que pour les trajets en voiture empruntant l'autoroute et l'avion hors compagnies à bas coût (*low cost*). Mais, en dépit du coût marginal déjà moins important du transport ferroviaire, la part modale de l'automobile demeure majoritaire pour les trajets journaliers et de moins de 500 kms. Ce constat suggère que les choix de report modal ne s'opèrent pas uniquement sur les prix relatifs des différents modes de transport, déjà favorables pour le rail : le maillage territorial, la qualité de l'offre et la durée des trajets occupent aussi une place importante dans le choix des usagers. À cet égard, l'incitation au report modal vers le train suppose de développer un réseau d'infrastructures ferroviaires local, national et transeuropéen qui offre une bonne qualité de service, un maillage territorial adapté et ouvert à la concurrence, ce que ne permettrait pas de faire une baisse de la TVA.

Constat n° 6 : Des mesures de soutien ciblé, à l'offre et à la demande, apparaissent préférables à une baisse de la TVA sur les billets de train pour favoriser le recours au transport ferroviaire.

Des propositions ont aussi émergé, dans le débat public, en vue de l'application d'un taux réduit à certains services de l'économie circulaire (cf. encadré 16), sur le modèle de la Suède, qui applique depuis le 1^{er} juillet 2022 un taux réduit de 6 % sur les services de réparation sur le périmètre des vélos, chaussures et autres articles en cuir, et linge de maison.

Encadré 16 : Le réemploi et la réutilisation, deux composantes de l'économie circulaire

L'article L. 541-1-1 du code de l'environnement distingue :

- le réemploi, qui désigne « toute opération par laquelle des substances, matières ou produits qui ne sont pas des déchets sont utilisés de nouveau pour un usage identique à celui pour lequel ils avaient été conçus ». Un produit est ainsi donné ou vendu par son propriétaire initial à un tiers qui, *a priori*, lui donnera une seconde vie ;
- la réutilisation, qui désigne « toute opération par laquelle des substances, matières ou produits qui sont devenus des déchets sont utilisés de nouveau ». Elle permet, dès lors, le second usage d'un bien déjà au stade du déchet.

Or, une baisse de TVA n'est pas la mesure la mieux adaptée pour surmonter les freins au développement de l'économie circulaire. D'abord, la TVA ne constitue pas une réponse aux freins non-financiers (appropriation, habitudes, professionnalisation, etc.) qui continuent de pénaliser la demande pour le réemploi et la réparation. Ensuite, l'atomisation et les enjeux des acteurs de la réparation et du réemploi suggèrent un besoin d'accompagnement à la structuration des deux secteurs, que ne permet qu'indirectement la TVA (*via* une éventuelle consolidation des marges des acteurs), ainsi qu'une approche sectorielle et de proximité. Enfin, le degré de transmission au prix d'une baisse de la TVA est incertain, compte tenu de la fragmentation des marchés de la réparation et du réemploi.

Le cadre juridique européen offre par ailleurs des marges de manœuvre contraintes pour appliquer un taux réduit à ce type d'opérations. Pour les services de réparation, d'une part, la directive du 5 avril 2022 a étendu la possibilité d'appliquer un taux réduit aux services de réparation d'appareils ménagers, en plus des chaussures et articles en cuir, vêtements et linge de maison, et des services de réparation de vélos. Ne sont cependant éligibles au taux réduit que les services de réparation, et non la vente de pièces détachées sauf lorsqu'elles sont fournies de manière annexe ou accessoire. L'application d'un taux réduit à un bien issu du réemploi, d'autre part, n'est possible que pour les catégories de biens éligibles énumérés par la directive, qui apparaissent limitées⁴⁹. Cette mesure supposerait par ailleurs d'instituer un système de traçabilité afin de s'assurer que les biens commercialisés au taux réduit ont fait l'objet d'un réemploi. En l'absence de capacités effectives de contrôle, les risques de fraude seraient significatifs.

Plutôt que la modulation du taux de TVA, le recours à des mesures non-fiscales mises en œuvre par des éco-organismes certifiés a jusqu'ici été privilégié afin d'agir de manière ciblée sur l'offre et la demande, tout en tenant compte des spécificités des différentes filières (textiles, électroménagers, etc.). À cet égard, trois innovations de la loi relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire (dite « loi AGECE ») du 10 février 2020 semblent présenter des avantages par rapport à la TVA : la mise en œuvre de « fonds réparation », le système de primes et pénalités appliquées aux éco-organismes, et la création d'un fond de réemploi. Un bilan d'étape de ces mesures législatives, dont la mise en œuvre est encore en cours, apparaît nécessaire avant d'envisager de nouvelles incitations. Plusieurs points d'attention sont d'ailleurs d'ores et déjà identifiés par des représentants de ces filières⁵⁰.

Constat n° 7 : Le soutien aux services de réparation et de réemploi, ainsi qu'à l'écoconception des produits, suppose de tenir compte des spécificités de chaque filière, ce que ne permet pas une baisse de la TVA.

⁴⁹ On peut identifier notamment les équipements médicaux ou à destination des handicapés, les livres, les vêtements et chaussures pour enfants ou encore les bicyclettes.

⁵⁰ Notamment s'agissant du processus de labélisation des réparateurs éligibles au « bonus réparation », du périmètre du fonds de réemploi et de la mise en œuvre du système de primes et pénalités d'écoconception.

Conclusion

Soixante-dix ans après la création de la TVA, dans un contexte marqué par des crises multiples, par des enjeux structurels qui appellent la mise en œuvre de nouvelles politiques publiques, ainsi que par une forte tension sur les finances publiques, l'ambition du présent rapport est de contribuer à éclairer le débat public autour du principal impôt du système fiscal français, qui représente 17 % des prélèvements obligatoires en 2021, proportion relativement stable depuis 2015.

Les éléments qui précèdent confirment la plasticité de la TVA, dont les mutations depuis 2015 permettent de poursuivre un objectif qui n'est plus uniquement la couverture des dépenses de l'État, mais des administrations publiques dans leur ensemble – État, organismes de protection sociale et collectivités territoriales. Cet objectif doit être préservé, car la TVA contribue à la progressivité du système socio-fiscal français dans son ensemble. Le CPO réitère ainsi la recommandation générale qu'il formulait en 2015 consistant à centrer la TVA sur sa mission de rendement, par un réexamen des mesures dérogatoires et un renforcement de la lutte contre la fraude dans le contexte de la numérisation de l'économie.

Pour autant, les travaux du CPO montrent qu'il convient de poser des bornes aux mutations de cette imposition, qui ne pourrait qu'imparfaitement poursuivre en même temps d'autres objectifs de politique publique. La TVA présente notamment de faibles possibilités de ciblage de catégories particulières de biens et services ou de contribuables, et ne constitue pas, de ce fait, le meilleur outil à disposition des pouvoirs publics pour répondre aux conséquences des crises actuelles ainsi qu'aux défis socio-économiques de long terme que sont les inégalités de revenu ou encore le changement climatique. Des outils plus ciblés, tels que des transferts, les accises, des investissements ou la réglementation, peuvent permettre d'y répondre de manière plus efficace et efficiente.
