CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

LE CADRE JURIDIQUE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

RAPPORT PARTICULIER N° 1

Christophe Pourreau
Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Mars 2015

(Ce rapport a été établi sous la seule responsabilité de son auteur.
Il n'engage pas le Conseil des prélèvements obligatoires).

SYNTHESE **4**

INTRODUCTION **6**

1. LA TVA EST UN IMPOT LARGEMENT HARMONISE AU NIVEAU EUROPEEN **7**

1.1. ..... La spécialisation des activités économiques et l'approfondissement du marché intérieur ont justifié la création, puis la généralisation de la TVA 7

1.1.1. La TVA est adaptée à des économies développées et requérant des ressources publiques importantes *7*

1.1.2. L'approfondissement du marché intérieur a impliqué l'instauration d'un système commun de TVA *9*

1.2. ..... Le régime d'imposition à la TVA est défini au niveau européen 10

1.2.1. Les caractéristiques principales de la TVA *10*

1.2.1.1. Le champ d'application de la TVA *10*

1.2.1.2. Les opérations exonérées *15*

1.2.1.3. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe *16*

1.2.1.4. La base d'imposition à la TVA *17*

1.2.1.5. Les taux de TVA *18*

1.2.1.6. Le droit à déduction *21*

1.2.2. La taxation des opérations internationales *23*

1.2.2.1. L'imposition des livraisons de biens *24*

1.2.2.2. L'imposition des prestations de services *27*

1.3. ..... Le système commun de TVA laisse aux Etats membres des marges de manœuvre significatives 31

1.3.1. Le cadre européen rend difficile toute réforme du système de la TVA *31*

1.3.2. La TVA est exclusive d'autres taxes sur le chiffre d'affaires *33*

1.3.3. Le système de la TVA laisse des marges de manœuvre aux Etats membres *35*

1.3.3.1. L'harmonisation du système de la TVA n'est pas complète *35*

1.3.3.2. Les Etats membres peuvent appliquer des mesures particulières aux fins de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude *39*

1.3.3.3. L'instauration du système commun de TVA s'est accompagnée du maintien de mesures dérogatoires propres à chaque Etat membre *41*

2. LE SYSTEME COMMUN DE TVA DEMEURE PERFECTIBLE **42**

2.1. ..... L'objectif de neutralité de la TVA est imparfaitement atteint 42

2.1.1. La non-imposition de certaines catégories d'opérations porte atteinte au principe de neutralité de la taxe *43*

2.1.1.1. Les effets des rémanences *43*

2.1.1.2. Le cas des opérations bancaires et financières *46*

2.1.1.3. Le cas des opérations effectuées par les personnes morales de droit public *46*

2.1.2. Les règles relatives au droit à déduction sont insuffisamment harmonisées *48*

2.1.3. D'autres aspects du système de la TVA heurtent le principe de neutralité ... 49
2.2. ... Le système commun de TVA est complexe pour les contribuables ... 50
2.2.1. Des incertitudes demeurent sur l'interprétation de certaines notions ... 50
2.2.1.1. La notion d'assujetti à la TVA ... 50
2.2.1.2. Les subventions directement liées au prix ... 51
2.2.1.3. La frontière entre livraisons de biens et prestations de services ... 52
2.2.1.4. Le régime de TVA des bons ... 52
2.2.1.5. Les produits financiers et immobiliers accessoires ... 54
2.2.2. Les obligations des contribuables se sont accrues, sans que la sécurité juridique soit toujours renforcée ... 55
2.3. ... La fraude menace le système commun de TVA ... 56
2.3.1. La TVA est un impôt théoriquement difficile à éluder ... 56
2.3.2. Le régime de TVA des opérations intracommunautaires présente néanmoins une faiblesse importante ... 58
2.3.3. L'essor des livraisons de biens de faible volume pose également un défi aux administrations nationales ... 60
2.4. ... Les modifications apportées depuis quinze ans sont insuffisantes ... 61
2.4.1. Les modifications dans l'ordre interne ont été globalement positives ... 61
2.4.1.1. Les règles de déduction ont été modernisées dans le sens de la neutralité ... 61
2.4.1.2. Les opérations immobilières ont été intégrées dans le droit commun de la TVA ... 63
2.4.1.3. D'autres mesures ont été décidées pour simplifier la collecte de la taxe par les entreprises et améliorer la neutralité de la TVA ... 64
2.4.1.4. Des mesures ont été prises pour lutter contre la fraude ... 65
2.4.2. Les modifications au niveau européen sont insuffisantes et, pour certaines, porteuses de risques nouveaux ... 66
2.4.2.1. Des évolutions positives sont intervenues depuis qunize ans ... 66
2.4.2.2. D'autres chantiers de modernisation du système commun de TVA n'ont donné lieu à aucune avancée ... 69
2.4.2.3. Il n'a pas été remédié aux causes de la fraude à la TVA sur les opérations intracommunautaires ... 70
ANNEXE 1 : LISTE DES TAUX DE TVA APPLIQUES DANS L'UNION EUROPEENNE ... 73
ANNEXE 2 : CHAMP D'APPLICATION DU TAUX REDUIT EN FRANCE ... 74
ANNEXE 3 : LISTE DES PROCEDURES CONTENTIEUSES EN COURS ... 76
ANNEXE 4 : ILLUSTRATION DES EFFETS DE L'EXONERATION DE LA TVA SUR LE PRIX DE VENTE FINAL D'UN BIEN OU D'UN SERVICE ... 77

Synthèse

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) présente plusieurs caractéristiques qui en font un impôt adapté aux économies développées : une assiette large, qui permet la perception de ressources importantes malgré des taux d'imposition modérés ; un mécanisme de droit à déduction, de sorte que le recours à des fournisseurs ou à des prestataires extérieurs n'est pas pénalisé ; une collecte par le fournisseur des biens ou le prestataire des services, qui ne supporte pas la charge de la taxe, ce qui réduit le coût de gestion et limite les risques de fraude.

Ces caractéristiques, ainsi que l'instauration d'un marché unique, fondé notamment sur la libre circulation des biens et la libre prestation des services, ont impliqué l'instauration d'un système commun de TVA à l'ensemble de l'Union européenne. Le régime d'imposition à la TVA est aujourd'hui fixé par la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006, dite « directive TVA ».

Dès lors que toute disposition touchant à l'harmonisation des législations en matière de taxes sur le chiffre d'affaires requiert l'accord unanime des vingt-huit Etats membres, toute modification du système existant est difficile.

Pourtant, depuis le dernier rapport du Conseil des impôts relatif à la TVA, qui date de 2001, le cadre juridique de la taxe a connu, en France, des évolutions notables, qui ont affecté certaines de ses caractéristiques essentielles. Plusieurs raisons expliquent ce constat.

Premièrement, la directive TVA a elle-même été modifiée. Le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication a incité à réviser les règles de territorialité des prestations de services, qui étaient la source d'importantes distorsions de concurrence. La liste des prestations de services éligibles à un taux réduit de TVA a également été allongée.

Deuxièmement, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) et du Conseil d'Etat a conduit à modifier certains aspects de la TVA. C'est notamment pour tenir compte de la jurisprudence que le pouvoir réglementaire a révisé les règles en matière de droit à déduction.

Troisièmement, le cadre juridique européen laisse aux Etats membres des marges de manœuvre significatives. Ces marges de manœuvre soit tiennent à ce que le bon fonctionnement du marché intérieur n'exige pas une harmonisation complète, soit résultent de compromis politiques. De telles marges existent en matière d'exonération de TVA, de taux applicables, de modalités du droit à déduction. Les Etats membres peuvent par ailleurs appliquer des mesures particulières afin de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude.

Les modifications apportées depuis quinze ans au système de TVA ont été globalement positives.

Au niveau européen, la modification du lieu des prestations de services, dans le sens d'une imposition accrue dans le pays du preneur des services, y compris, s'agissant des services électroniques et des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision, quand le preneur n'est pas assujetti à la TVA, a mis fin à des distorsions de concurrence tenant aux différences de taux entre les Etats membres.

Cette évolution, qui aboutit à ce que des opérateurs déclarent et payent la TVA dans des Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis, pose cependant la question de la capacité des administrations nationales à contrôler la bonne perception de la taxe.

Par ailleurs, les restrictions, peu justifiées au regard du bon fonctionnement du marché intérieur, à l'application de taux réduits de TVA à certaines catégories de prestations de services ont été assouplies.

Au niveau interne, si le champ des opérations imposées à un taux réduit a été élargi, notamment aux services de restaurant et de restauration, un second taux réduit, dénommé taux intermédiaire, aujourd'hui égal à 10%, a été instauré, qui a permis de limiter le montant des dépenses fiscales en matière de TVA.

En outre, les règles en matière de droit à déduction ont été modernisées dans le sens d'une neutralité accrue pour les opérateurs économiques, et le régime de TVA des opérations immobilières a été simplifié et mis en conformité avec le droit européen.

Enfin, les obligations des petites entreprises qui optent pour le régime simplifié d'imposition ont été allégées, et certaines entreprises sont désormais autorisées à acquitter la TVA afférentes aux biens importés, non plus au moment de l'importation, mais au moment du dépôt de la déclaration de TVA.

Toutefois, le système commun de TVA demeure perfectible et fait aujourd'hui face à des défis nouveaux.

Premièrement, l'objectif de neutralité de la taxe est imparfaitement atteint. La non-imposition à la TVA de certaines catégories d'opérations économiques, notamment les opérations bancaires et financières ou les opérations réalisées par les personnes morales de droit public, produit des effets distorsifs pour les opérateurs. En outre, lorsqu'elle concerne des opérations entre assujettis, elle renchérit les prix des biens et services et pénalise les consommateurs finaux.

Or, les tentatives récentes, même d'ampleur limitée, de la Commission européenne pour élargir le champ des opérations imposées à la TVA n'ont pas abouti.

Deuxièmement, le système de la TVA est d'une complexité accrue pour les contribuables. D'une part, des incertitudes demeurent sur l'interprétation de certaines notions : ainsi des notions de subventions directement liées au prix ou de produits financiers et immobiliers accessoires. D'autre part, au cours des dernières années, les obligations des contribuables se sont accrues, afin notamment de lutter contre la fraude, sans que la sécurité juridique soit toujours renforcée.

Troisièmement, le système de la TVA est menacé par le développement de circuits frauduleux. Ces circuits frauduleux, appelés des carrousels, exploitent notamment la faiblesse tenant à ce que la TVA afférente aux acquisitions intracommunautaires n'est pas collectée par le fournisseur, mais autoliquidée par le destinataire des biens.

Or, le régime d'imposition de ces opérations n'a pas été réformé. En l'absence de réforme et eu égard à l'ampleur de la fraude, des Etats membres plaident en faveur d'une généralisation de l'autoliquidation de la TVA à toutes les opérations internes, au risque de renoncer à la règle des paiements fractionnés, qui constitue l'une des caractéristiques de la TVA, et d'accroître les risques de fraude concernant les opérations internes.

Par ailleurs, le développement des services électroniques pose la question de la capacité des administrations fiscales nationales à surveiller efficacement l'activité des prestataires établis dans des pays tiers qui fournissent à distance des services à des clients non assujettis.

Introduction

Près de quinze ans après le dernier rapport du Conseil des impôts sur le sujet, le Conseil des prélèvements obligatoires a décidé de consacrer un rapport à la TVA. Plusieurs raisons justifient un tel choix.

D'une part, depuis quinze ans, le système de la TVA a connu des évolutions notables.

Ces évolutions, apportés soit par le législateur, soit par le biais de la jurisprudence, tant au plan européen qu'au plan interne, ont affecté certaines des caractéristiques essentielles de la TVA : ainsi des règles de territorialité des prestations de services, des taux applicables ou encore des règles relatives au redevable de la taxe ou au droit à déduction.

D'autre part, au cours de la même période, la place de la TVA dans la politique budgétaire et dans le débat économique s'est accrue.

Premièrement, dans un contexte de crise des finances publiques, la TVA, qui, avec un rendement net attendu en 2015 de plus de 142 milliards d'euros, constitue la principale recette budgétaire de l'Etat[1], revêt un caractère stratégique.

Deuxièmement, la TVA a été utilisée de façon accrue à des fins de politique économique, qu'il s'agisse de l'application de taux réduits à certaines catégories d'opérations dans une visée incitative ou pour favoriser la création d'emplois ou de la substitution de la TVA à d'autres prélèvements plus distorsifs pour financer la protection sociale.

Troisièmement, la neutralité de la taxe pour les opérateurs économiques et la maîtrise de son coût de gestion, tant pour les administrations fiscales que pour les entreprises qui la collectent, sont des enjeux cruciaux pour la compétitivité de l'économie française et, plus largement, de l'économie européenne.

Il convient donc de déterminer si la TVA, telle qu'on la connaît aujourd'hui, répond aux objectifs de neutralité et de simplicité pour les opérateurs économiques et de rendement pour les finances publiques qui lui ont été assignés et si elle constitue un outil efficace de politique économique.

Le présent rapport s'attache à présenter le régime d'imposition à la TVA et à examiner ces questions sous l'angle juridique.

Dans une première partie, le rapport décrit les principales caractéristiques du régime d'imposition à cette taxe, telles qu'elles résultent de la jurisprudence de la CJUE et du Conseil d'Etat. Il présente les contraintes juridiques qui pèsent sur toute modification du système européen de TVA. Enfin, il expose les marges de manœuvre, relativement importantes, dont disposent néanmoins les Etats membres pour améliorer le système existant, ainsi que les dispositifs dérogatoires qui demeurent applicables dans les Etats membres.

Dans une seconde partie, le rapport étudie les raisons pour lesquelles les objectifs de neutralité et de simplicité de la TVA pour les entreprises demeurent imparfaitement atteints. Il expose les causes du développement des circuits de fraude à la TVA intracommunautaire. Enfin, il présente les principales modifications apportées depuis quinze ans, tant au plan interne qu'au plan européen, et s'efforce d'analyser dans quelle mesure ces modifications ont contribué à remédier aux imperfections du système de la TVA ou, au contraire, à les aggraver.

---

[1] Tome I de l'évaluation des voies et moyens annexé à la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.

1. La TVA est un impôt largement harmonisé au niveau européen

La spécialisation des activités économiques et l'approfondissement du marché intérieur ont justifié l'instauration d'un système commun de TVA largement harmonisé au niveau européen.

1.1. La spécialisation des activités économiques et l'approfondissement du marché intérieur ont justifié la création, puis la généralisation de la TVA

La TVA, telle qu'on la connaît aujourd'hui, est le résultat de la conjonction des travaux des législateurs français et européen sur une période de plus de soixante ans. Généralisée et harmonisée au niveau européen, en application de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006[2], dite « directive TVA », elle constitue également une des ressources propres de l'Union européenne[3].

Le succès de cet impôt tient à son adaptation aux économies modernes ainsi qu'aux exigences tirées de la réalisation d'un marché intérieur au sein de l'Union européenne.

1.1.1. La TVA est adaptée à des économies développées et requérant des ressources publiques importantes

La TVA réunit plusieurs qualités connues qui en font un impôt adapté aux économies développées, lesquelles présentent plusieurs traits caractéristiques : des circuits économiques complexes et variés, selon les avantages procurés respectivement par la spécialisation ou par l'intégration verticale ; une part croissante des services dans le PIB ; une forte internationalisation ; un haut niveau de dépenses publiques.

Premièrement, la TVA permet la perception de ressources importantes malgré des taux d'imposition qui restent modérés. Elle est en effet assise sur une assiette très large : la consommation, qui constitue l'un des principaux agrégats de la comptabilité nationale. Plus précisément, l'assiette de la TVA est composée de la consommation finale et de la formation brute de capital fixe (investissement, essentiellement immobilier) des ménages et de la consommation intermédiaire et de la formation brute de capital fixe des administrations publiques.

L'assiette de la TVA n'a cependant pas été aussi large depuis l'origine. L'article 1er de la loi du 10 avril 1954[4], qui a institué la TVA, ne prévoyait l'application de la taxe qu'au secteur industriel ; les prestations de services, notamment, demeuraient soumises à une taxe spécifique, répondant à des caractéristiques différentes. Son assiette a été étendue à l'ensemble des activités commerciales par l'article 3 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966[5], puis à l'ensemble des activités économiques, notamment certaines activités libérales ou

[2] Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commune de taxe sur la valeur ajoutée.

[3] Article 2, paragraphe 1, point b de la décision 2014/335/UE, Euratom du 26 mai 2014 relative au système des ressources propres de l'Union européenne et règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la TVA.

[4] Loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale.

[5] Loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et diverses dispositions d'ordre financier.

civiles, par l'article 24 de la loi du 29 décembre 1978[6] transposant la directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977[7], dite « sixième directive ».

Deuxièmement, la TVA est théoriquement neutre pour les opérateurs économiques. Le droit à déduction de la taxe élimine les charges liées au cumul de taxes à différentes étapes du circuit économique, de sorte qu'elle n'influe normalement pas sur les choix des opérateurs entre le recours à des fournisseurs ou des prestataires extérieurs ou l'internalisation des processus de fabrication.

Ce mécanisme remédie aux « taxes en cascade qui faussent les conditions de la concurrence »[8] et permet « de favoriser l'investissement, d'améliorer la position compétitive de la production et d'inciter à la réorganisation nécessaire des entreprises »[9].

La persistance de dépenses exclues du droit à déduction – notamment parce qu'elles se rapportent à des activités exonérées – conduit cependant à tempérer ce constat.

Troisièmement, la TVA ne pénalise pas les exportations. Alors que les anciennes taxes à la production ne frappaient pas les importations et grevaient le prix des marchandises exportées, les exportations et livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA, tout en ouvrant droit à la déduction de la taxe supportée en amont, tandis que les importations et acquisitions intracommunautaires sont assujetties à la taxe.

Quatrièmement, la TVA est relativement indolore et source de distorsions limitées pour les consommateurs finaux.

D'une part, comme tous les impôts indirects, la TVA se caractérise par le fait que la personne qui supporte la charge fiscale dans sa totalité : le consommateur final, est distincte du ou des redevables de la taxe : les opérateurs économiques ayant concouru à la livraison du bien ou à la prestation du service.

D'autre part, le fait que la TVA s'applique à une grande partie des opérations économiques, moyennant des taux qui sont non seulement faibles ou modérés, mais également en nombre limité, aboutit à ce que les distorsions dans les décisions des consommateurs sont réduites.

Cinquièmement, la TVA a un coût de gestion limité au regard des recettes qu'elle produit. Cela tient au fait que les opérateurs économiques – essentiellement les entreprises – collectent l'impôt pour le compte de l'Etat, sans que ce dernier n'ait à calculer l'impôt dû à chaque étape du circuit économique.

Sixièmement, la TVA offre à la fraude une prise réduite par rapport aux anciennes taxes sur le chiffre d'affaires.

D'une part, en raison du droit à déduction de la taxe supportée en amont, les intérêts de l'acheteur – qui cherche à maximiser le montant de taxe à déduire – sont antagonistes des intérêts du vendeur – qui peut au contraire être tenté de minimiser le montant de taxe à acquitter en dissimulant une part de son chiffre d'affaires –, ce qui favorise le civisme fiscal du vendeur, chargé de collecter la taxe.

D'autre part, la règle des paiements fractionnés a un double effet bénéfique.

En premier lieu, un opérateur ne peut éluder la TVA qu'à hauteur de la cotisation due sur la valeur ajoutée qu'il produit. Au-delà, il devra demander à l'administration le remboursement

---

[6] Loi de finances rectificative pour 1978 (n° 78-1240 du 29 décembre 1978).

[7] Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de TVA : assiette uniforme.

[8] Selon l'exposé des motifs de la loi du 10 avril 1954 précitée. A cet égard, il est intéressant de relever qu'alors que le projet initial du Gouvernement de l'époque disposait que les assujettis ne pouvaient déduire que la moitié de la TVA ayant grevé les produits, autres que les matières premières, utilisés pour les besoins de l'exploitation, le texte finalement adopté a prévu une déduction totale de la TVA.

[9] Selon l'exposé des motifs de la loi du 6 janvier 1966 précitée.

de ce qu'on appelle un crédit de TVA et, sauf à ce que l'opérateur soit structurellement dans une telle situation[10], l'administration ne procédera au remboursement de ce crédit qu'après vérification de son bien-fondé. Cette caractéristique limite notamment les risques de fraude au stade du commerce de détail, qui, en raison de l'éparpillement des opérateurs et du fait qu'il se situe au dernier stade de la chaîne économique, était auparavant le secteur le plus sujet à la fraude aux taxes indirectes.

En second lieu, alors même que la taxe est supportée par les consommateurs finaux, la majorité des recettes de TVA est collectée par un petit nombre de grandes entreprises, qui produisent une part importante de la valeur ajoutée au niveau national et dont les comptes, généralement bien tenus, sont régulièrement contrôlés.

La réduction des risques de fraude bénéficie aux finances publiques, mais concourt aussi à l'établissement d'une concurrence saine entre les opérateurs économiques.

Ces caractéristiques propres à la TVA expliquent son succès en France et sa généralisation à l'ensemble des pays développés, à l'exception notable des Etats-Unis.

1.1.2. L'approfondissement du marché intérieur a impliqué l'instauration d'un système commun de TVA

La place prise par la TVA dans les systèmes de prélèvements obligatoires ainsi que dans les économies des Etats européens ont justifié l'instauration d'un système commun de TVA à l'ensemble de la Communauté économique européenne, puis de l'Union européenne.

Ainsi que le stipulait l'article 2 du traité instituant la Communauté économique européenne, ou traité CEE[11], la réalisation d'un marché commun constitue l'un des objectifs initiaux des Etats fondateurs.

Or, la réalisation d'un marché commun, fondé notamment sur les principes de la libre circulation des biens et de la libre prestation des services, exige le rapprochement des systèmes nationaux de TVA.

Premièrement, l'instauration de conditions de concurrence équitables exige que les Etats membres n'avantagent pas fiscalement les exportations vers d'autres Etats membres et ne pénalisent pas les importations en provenance d'autres Etats membres. Cela suppose notamment que les opérateurs nationaux puissent déduire les taxes frappant les importations en provenance d'autres Etats membres.

Deuxièmement, et plus largement, dès lors que la TVA frappe toutes les transactions relatives à des biens et à des services, des règles aussi identiques que possible en matière de TVA d'un Etat membre à l'autre sont nécessaires. Des dispositions distinctes en matière de champ d'application, d'assiette, d'exonération, de droit à déduction, voire de taux, sont susceptibles d'engendrer des distorsions de concurrence importantes, dont l'ampleur dépend toutefois des règles de territorialité applicables.

Pour ces raisons, l'article 99 du traité CEE stipulait que « La Commission examine de quelle façon les législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (…) peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun ».

En application de ces stipulations, le Conseil de la Communauté économique européenne a adopté deux directives 67/227/CEE[12] et 67/228/CEE[13] qui ont posé les bases du système

[10] Ce qui peut notamment être le cas d'opérateurs dont les intrants sont imposés au taux normal et le chiffre d'affaires imposé à un taux réduit ou d'opérateurs qui réalisent une part importante de leur chiffre d'affaires à l'export.

[11] Article 2 : « La Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats membres, de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté (…) ».

commun de TVA. Le système a été perfectionné par l'adoption de la sixième directive TVA du 17 mai 1977.

Une seconde étape a été franchie à la suite de la signature de l'Acte unique européen les 17 et 28 février 1986, dont l'article 13 a prévu l'abolition des frontières à l'échéance de 1992[14] et dont l'article 17 a modifié l'article 99 du traité CEE[15].

Aux termes de longues négociations, pour faire face à l'abolition des frontières fiscales dans le respect de la concurrence entre les Etats membres, le Conseil des Communautés européennes, par la directive du 16 décembre 1991[16], a renoncé, temporairement, au principe de la taxation des opérations intracommunautaires dans l'Etat membre d'origine des biens et, pour une période appelée période transitoire, prévu une règle de taxation dans l'Etat membre de destination.

La taxation des opérations intracommunautaires dans l'Etat membre de destination – y compris pour certaines opérations à destination d'acheteurs non assujettis à la TVA – a pour conséquence de limiter les effets des distorsions de concurrence liées aux taux. L'abolition des frontières fiscales s'est donc accompagnée d'un rapprochement demeuré limité des règles en matière de taux de TVA et du maintien de nombreuses dispositions dérogatoires[17].

L'actuel système commun de TVA, qui a été codifié dans une nouvelle directive TVA du 28 novembre 2006, demeure régi par ces grands principes. C'est ce système dont les grandes lignes vont désormais être exposées.

1.2. Le régime d'imposition à la TVA est défini au niveau européen

Dans une première partie, les caractéristiques principales de la TVA en France seront exposées et, dans une seconde partie, les règles de territorialité de la taxe, ainsi que les débats auxquels donne lieu le régime de taxation des opérations intracommunautaires seront expliqués.

1.2.1. Les caractéristiques principales de la TVA

1.2.1.1. Le champ d'application de la TVA

Aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts, qui reprend les termes de l'article 2 de la sixième directive TVA, « sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ».

---

[12] Directive 67/227/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

[13] Directive 67/228/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de TVA.

[14] Article 13 : « Le traité CEE est complété par les dispositions suivantes : / 'Article 8 A : La Communauté arrête les mesures destinées à établir progressivement le marché intérieur au cours d'une période expirant le 31 décembre 1992 (…). / Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité.' ».

[15] Article 17 : « L'article 99 du traité CEE est remplacé par les dispositions suivantes : 'Article 99 : Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 8 A.' »

[16] Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la TVA et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE.

[17] Voir en ce sens la directive 92/77/CEE du 19 octobre 1992, complétant le système commun de TVA et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA).

La délimitation du champ d'application de la TVA implique donc de définir, d'une part, la notion d'opérations effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, en examinant le cas particulier des activités effectuées par les personnes morales de droit public, et, d'autre part, les notions de livraison de biens et de prestation de services.

1.2.1.1.1. Les opérations effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel

Les différents termes de cette expression demandent à être explicités.

En premier lieu, des opérations sont soumises à la TVA si elles sont effectuées par un assujetti, c'est-à-dire, en vertu de l'article 9 de la directive TVA, transposé à l'article 256 A du code général des impôts, par une personne qui exerce de manière indépendante une activité économique, quels que soient son statut juridique et la forme ou la nature de son intervention.

Par suite, le champ d'application de la TVA englobe toutes les activités économiques, y compris notamment, ainsi que le confirme le dernier alinéa de l'article 256 A du code général des impôts, les activités extractives, agricoles ou les activités libérales, sans considération du statut des opérateurs.

La circonstance que les opérations en cause soient réalisées par un individu ou par une société non commerciale, telle qu'une société civile, ou que la personne ne réalise de telles opérations qu'à titre occasionnel est sans incidence sur l'assujettissement de ces opérations à la TVA, pourvu qu'il résulte de l'examen des faits qu'il s'agit d'opérations de nature économique.

Un critère du caractère économique d'une activité tient à ce qu'elle donne lieu à la perception de « recettes ayant un caractère de permanence », pour reprendre les termes des articles précités de la directive TVA et du code général des impôts.

Ainsi, la location d'un terrain à bâtir ou la cession de brevets, bien qu'il puisse s'agir d'activités de nature civile, entrent dans le champ d'application de la taxe, dès lors qu'elles constituent l'exploitation de biens en vue de retirer des recettes – loyers ou redevances – qui ont un caractère de permanence[18].

De même, l'exploitation par un particulier d'une installation photovoltaïque, située à proximité de son habitation, qui produit de l'électricité injectée dans le réseau en échange d'une rémunération est assujettie à la TVA, sans qu'ait d'incidence la circonstance que la quantité d'électricité produite soit inférieure à la quantité d'électricité consommée à titre privée par l'exploitant[19].

En revanche, la seule circonstance qu'une activité procure des recettes ne suffit pas pour qu'elle soit qualifiée d'opération économique.

La CJUE a eu l'occasion de le préciser à l'occasion de litiges relatifs à l'activité de holdings. Il résulte ainsi de la jurisprudence que la simple acquisition, détention ou cession d'actions ou d'obligations, qui constituent le simple exercice du droit de propriété, ne constituent pas une activité économique au sens de la directive TVA et, dès lors, n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe[20].

---

[18] CJCE, 4 décembre 1990, *Van Tiem*, aff. C-186/89, par lequel il a été jugé que l'octroi d'un droit de superficie sur un bien immeuble entre dans le champ d'application de la TVA.

[19] CJUE, 20 juin 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, aff. C-219/12.

[20] CJCE, 20 juin 1991, *Polysar*, aff. C-60/90, 20 juin 1996, *Wellcome Trust*, aff. C-155/94 ou 6 février 1997, *Harnas & Helm CV*, aff. C-80/95.

Toutefois, une personne effectuant des activités économiques n'est assujettie à la TVA que si elle effectue ces activités de façon indépendante, c'est-à-dire si elle les effectue sous sa propre responsabilité et jouit d'une certaine liberté dans son organisation.

Les personnes liées à une société par un contrat de travail ou tout autre rapport juridique créant un lien de subordination, tels que des salariés, n'agissent pas de façon indépendante[21].

De même, une succursale, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont elle relève et à laquelle la société rend des services, ne doit pas être considérée comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés par la société au titre des services qui lui sont ainsi rendus[22].

En revanche, les personnes qui ne sont pas dans un rapport de subordination avec la personne qui les rémunère sont regardées comme agissant de manière indépendante, même si elles agissent dans un cadre très contraint. Tel est ainsi le cas des personnes qui exercent des prestations d'entremise[23], de celles qui exercent des professions réglementées[24] ou, pour prendre des exemples récents, des arbitres de football[25] ou des interprètes traducteurs qui collaborent au service public de la justice[26].

En deuxième lieu, des opérations ne sont soumises à la TVA que si l'assujetti qui les réalise agit « en tant que tel ».

Autrement dit, lorsqu'une personne qui effectue des activités économiques effectue par ailleurs des activités à titre privé, ces dernières opérations ne sont pas assujetties à la TVA[27].

En troisième lieu, des opérations ne sont soumises à la TVA que si elles sont « effectuées à titre onéreux ».

Sont regardées comme effectuées à titre onéreux les opérations qui comportent la fourniture, par l'acquéreur du bien ou le preneur du service, d'une contre-valeur et pour lesquelles existe un lien direct entre le bien livré ou le service rendu et la contre-valeur reçue.

La notion de lien direct, qui est essentielle pour délimiter le champ d'application de la TVA, a été dégagée par la Cour de justice, notamment dans l'arrêt rendu le 8 mars 1988 dans l'affaire C-102/86, *Apple and Pear Developement Council*, et reprise par le Conseil d'Etat[28]. Elle a été notamment réaffirmée par la CJCE dans un arrêt du 3 mars 1994[29], par lequel elle a jugé qu'une prestation de service n'est effectuée à titre onéreux « que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire ».

L'existence d'un lien direct suppose donc la réunion de deux conditions : d'une part, l'opération doit bénéficier à un acquéreur ou preneur ou à des acquéreurs ou preneurs individualisés ; d'autre part, une relation nécessaire doit exister entre le niveau des avantages retirés par l'acquéreur ou preneur et la contre-valeur reçue par le fournisseur ou prestataire.

---

[21] CJCE, 18 octobre 2007, *Van der Steen* , aff. C-355/06.

[22] CJCE, 23 mars 2006, *FCE Bank plc*, aff. C-210/04.

[23] CE, 24 février 1982, *Guézin*, n° 21423, concl. Schricke.

[24] CJCE, 26 mars 1987, *Commission c/ Pays-Bas*, aff. C-235/85, pour les activités des notaires et huissiers de justice.

[25] CE, 18 janvier 2008, *Ministre c/ Lagrange*, n° 303824, concl. Collin, un arbitre de football n'étant pas dans un rapport de subordination vis-à-vis de la fédération qui le rémunère.

[26] CE, 6 mars 2015, *Union des traducteurs interprètes et autres*, n° 377093, concl. Daumas.

[27] CJCE, 11 juillet 1991, *Lennarz*, aff. C-97/90 et 4 octobre 1995, *Finanzamt Uelzen c/ Armbrecht*, aff. C-291/92 et CE, 29 décembre 1995, *Société Sudfer*, n° 118754, concl. Martin, chron. Goulard, RJF 1996, p. 91.

[28] CE, 9 mai 1990, *Comité des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du bassin parisien*, n° 82611, concl. Fouquet et CE Sect., 6 juillet 1990, *Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais (Codiac)*, n° 88224, concl. Racine.

[29] CJCE, 3 mars 1994, *Tolsma*, aff. C-16/93.

Au cours des années récentes, la Cour de justice a eu l'occasion de faire application de cette notion à des situations particulières, telles que :

- le versement de dividendes : si un holding qui s'immisce, directement ou indirectement, dans la gestion de ses filiales peut être regardé comme exerçant une activité économique, lorsque les dividendes versés par les filiales ne constituent pas la contrepartie de l'activité spécifique du holding, mais le simple résultat de l'exercice du droit de propriété, ils ne sont pas soumis à la TVA[30] ;

- ou le versement d'arrhes : dès lors que l'obligation de réservation d'une chambre d'hôtel résulte du contrat d'hébergement, et non des arrhes versées, ce qu'illustre le fait qu'en cas d'occupation de la chambre réservée, le montant des arrhes est imputé sur le prix de la chambre, les arrhes ne sont pas soumises à la TVA[31].

Plusieurs précisions complémentaires peuvent être apportées quant à la notion d'opération effectuée à titre onéreux.

Premièrement, une action collective peut être assujettie à la TVA s'il s'avère que ses bénéficiaires en retirent un avantage direct. Tel peut être le cas des prestations de services rendues par un organisme chargé de faire la promotion d'une catégorie de produits ou des prestations de services rendues par une association syndicale autorisée à des copropriétaires[32].

En outre, le rapport entre le fournisseur du bien ou prestataire du service et l'acquéreur du bien ou preneur du service n'implique pas la signature d'un contrat.

Deuxièmement, la contre-valeur peut ne pas correspondre au coût du bien ou du service fourni : il suffit qu'existe néanmoins une relation nécessaire entre ces deux grandeurs. Autrement dit, une opération peut être déficitaire et donner, par exemple, lieu au versement d'une subvention et être soumise à la TVA.

Par ailleurs, la contre-valeur peut ne pas donner lieu au paiement d'un prix : elle peut prendre la forme de l'échange de biens ou de services ou d'un rabais[33].

Enfin, la contre-valeur peut être acquittée, partiellement ou totalement, par un tiers. Tel est notamment le cas d'une prestation réglée par une compagnie d'assurance en substitution de son client[34] ou de biens payés par un gestionnaire de programme de fidélisation de clients[35]. Tel est également le cas si une subvention est versée pour compléter le prix payé par les acquéreurs de biens ou les preneurs de services.

1.2.1.1.2. Le cas particulier des opérations effectuées par les personnes morales de droit public

Les opérations effectuées par les personnes morales de droit public font l'objet de dispositions particulières.

Après avoir défini, de façon générale et positive, la notion d'assujetti à son article 9, la directive TVA précise à son article 13 que « les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques », sauf si leur non-assujettissement conduit à des « distorsions de

---

[30] CJCE, 22 juin 1993, *Sofitam*, aff. C-333/91 et 14 novembre 2000, *Floridienne SA et Berginvest SA*, aff. C-142/99.

[31] CJCE, 18 juillet 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, aff. C-277/05 et CE, 30 novembre 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, n° 263653, concl. Olléon.

[32] CE Sect., 28 juillet 1993, *Bernardet*, n° 46886, concl. Fouquet.

[33] CJCE, 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, aff. C-230/87.

[34] CE, 23 janvier 1992, *Natio Location*, n° 93866, concl. Fouquet.

[35] CJCE, 7 octobre 2010, *Commissionners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Loyalty Management UK Ltd et Baxi Group Ltd*, aff. C-53/09.

concurrence d'une certaine importance », et dispose que, pour des activités énumérées à son annexe I[36], les organismes de droit public ont, « en tout état de cause », la qualité d'assujettis.

Ces dispositions ont été transposées à l'article 256 B du code général des impôts, qui dispose, d'une part, que « les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence (…) » et, d'autre part, que ces personnes sont, en tout état de cause, assujetties, lorsqu'elles effectuent des opérations énumérées dans une liste reprenant – sauf exception – la liste figurant à l'annexe I de la directive TVA.

Ainsi, là où la directive exclut du champ d'application de la TVA, de façon générale, toutes les activités des personnes morales de droit public accomplies en tant qu'autorités publiques, le code général des impôts mentionne une liste d'activités qui sont présumées situées hors du champ d'application de la taxe.

Nonobstant ces différences de rédaction, les opérations effectuées par les personnes morales de droit public sont situées hors du champ d'application de la TVA si deux conditions sont remplies : une condition positive : les opérations doivent avoir été effectuées par l'organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique, et une condition négative : elles ne doivent pas conduire à des distorsions de concurrence avec les organismes de droit privé, cette condition étant regardée comme n'étant jamais remplie dans un certain nombre de secteurs d'activité.

En vertu de l'article 260 A du code général des impôts, les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics peuvent néanmoins opter pour l'assujettissement à la TVA au titre de certaines de leurs opérations, notamment la fourniture d'eau dans des communes de moins de 3 000 habitants[37], l'assainissement et l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères.

1.2.1.1.3. Livraisons de biens et prestations de services

Ainsi qu'il ressort de l'article 2 de la directive TVA et du I de l'article 256 du code général des impôts, seules deux catégories d'opérations sont identifiées : les livraisons de biens et les prestations de services.

La distinction entre livraison de biens et prestations de services est importante, dès lors que les règles de territorialité, d'exigibilité de la taxe et de taux applicable peuvent différer selon que l'opération en cause est regardée comme relevant de l'une ou de l'autre catégorie.

Aux termes des II et IV de l'article 256 du code général des impôts, une livraison d'un bien est définie positivement comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » et une prestation de services est définie négativement comme toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien.

La définition d'une livraison d'un bien appelle deux remarques.

D'une part, par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010[38], portant réforme de la TVA afférente aux opérations immobilières, le mot « meuble » dans l'expression « bien meuble corporel » a été supprimé. Ainsi, les opérations relatives à des immeubles sont entrées dans le champ d'application de droit commun de la TVA et considérées comme des livraisons de biens, et non plus comme des prestations de services. En revanche, les

[36] Notamment les services de télécommunications, la distribution d'eau, de gaz et d'électricité, le transport de biens et de personnes ou les cantines d'entreprises.

[37] Ou les établissements publics de coopération intercommunale regroupant des communes dont la population cumulée est inférieure à ce nombre.

[38] Loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

opérations relatives à des biens meubles incorporels s'analysent comme des prestations de services.

D'autre part, une livraison d'un bien n'implique pas nécessairement un transfert de la propriété de ce bien : il suffit que la personne à laquelle il est livré, même si elle n'en est pas juridiquement propriétaire, puisse en disposer comme un propriétaire[39].

1.2.1.2. Les opérations exonérées[40]

Les opérations exonérées doivent être distinguées des opérations placées hors du champ d'application de la TVA. Sont exonérées des opérations qui, par nature, entrent dans le champ d'application de la taxe, mais qui ne sont pas soumises à l'impôt en vertu d'une disposition législative.

En vertu du 1 du I de l'article 271 du code général des impôts, transposant l'article 168 de la directive TVA, sauf disposition particulière, le fait pour un assujetti d'effectuer des opérations exonérées le prive de la possibilité de déduire la TVA qui lui a été facturée.

L'exonération de certaines opérations, notamment quand elle intervient à un stade intermédiaire de la chaîne économique, porte donc atteinte au principe de neutralité de la taxe. Aussi ne constitue-t-elle pas toujours un avantage, ni pour le fournisseur de biens ou le prestataire de services exonérés, ni pour l'acquéreur de ces biens ou le preneur de ces services.

Des catégories importantes d'opérations sont exonérées de TVA. Les principales catégories d'opérations concernées sont[41] :

- les soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, ce qui inclut les dentistes et, sous conditions, les psychologues, masseurs-kinésithérapeutes ou ostéopathes, mais pas les vétérinaires ;

- les frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés[42] ou dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes pris en charge dans le cadre d'un forfait global de soins ;

- les activités d'enseignement scolaire et universitaire, ainsi que les activités de formation professionnelle continue assurées soit par des personnes morales de droit public, soit par des personnes morales de droit privé titulaires d'une attestation reconnaissant qu'elles exercent leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue ;

- les opérations bancaires et financières, à l'exception des opérations pour lesquelles l'établissement financier a opté pour le paiement de la TVA, sachant que les opérations relatives aux crédits et les opérations portant sur les actions et obligations, autres que les opérations de garde et de gestion, sont exclues du champ de l'option ;

- les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les opérations de courtage d'assurance[43] ;

- les livraisons de terrains autres que des terrains à bâtir et d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans ;

---

[39] CJCE, 8 février 1990, *SAFE Rekencentrum BV*, aff. C-320/88.

[40] Ne sont traitées dans cette partie que les opérations exonérées en raison de la nature des biens et services fournis, et non en raison de ce qu'elles impliquent des personnes établies dans un Etat membre autre que la France ou un pays tiers.

[41] Articles 132 à 137 de la directive TVA et articles 261 à 261 G du code général des impôts.

[42] Les soins délivrés par les hôpitaux publics étant situés hors du champ d'application de la TVA.

[43] CE Ass., 30 octobre 1996, *SA Cabinet Revert et Badelon*, concl. Goulard, chron. Austry, RJF 1996, p. 799.

- les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des terres et bâtiments agricoles et des locaux nus à usage professionnel pour lesquels le loueur a opté pour le paiement de la TVA, ainsi que les locations de certains locaux meublés à usage d'habitation, à l'exception des prestations d'hébergement fournies par les hôtels et résidences de tourisme ;

- les opérations relevant du service universel postal[44] ;

- les opérations effectuées par des organismes sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui exercent leur activité dans des conditions différentes de celles du secteur concurrentiel ou, à titre subsidiaire, les services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes sans but lucratif.

Ainsi, il s'agit de catégories de prestations de services et de livraisons de biens qui, outre qu'elles sont pour la plupart rendues à des consommateurs finaux, n'étaient historiquement pas rendues à des preneurs établis dans des Etats autres que celui du prestataire ou ne donnent pas lieu à des livraisons intracommunautaires, soit parce qu'il s'agit d'opérations localisées (cas des livraisons ou locations d'immeubles), soit pour des raisons réglementaires ou de cloisonnement des marchés (prestations médicale et hospitalières, prestations d'enseignement, prestations financières).

Par suite, les risques de distorsions de concurrence entre Etats membres tenant à l'existence d'exonérations étaient limités. L'approfondissement du marché intérieur – notamment dans le secteur financier – conduit aujourd'hui à nuancer cette affirmation.

1.2.1.3. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe

Définis à l'article 62 de la directive TVA, le fait générateur et l'exigibilité constituent deux notions qui, tout en pouvant être concomitantes, sont juridiquement distinctes.

Le fait générateur correspond à l'évènement dont la réalisation va rendre l'assujetti redevable de la taxe. Par suite, les règles applicables à l'opération imposable sont celles en vigueur à la date du fait générateur.

L'exigibilité correspond au droit pour le Trésor de réclamer au redevable le paiement de la taxe. Elle détermine la période au cours de laquelle la taxe doit être déclarée et payée. Par ailleurs, c'est quand la TVA afférente à des livraisons de biens ou à des prestations de services devient exigible chez le redevable que le droit à déduction de la taxe prend naissance chez l'utilisateur de ces biens et services[45].

En règle générale[46], le fait générateur de la TVA afférente à des livraisons de biens et à des prestations de services se produit au moment où la livraison ou la prestation est effectuée, sauf si la livraison ou la prestation donne lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs, auquel cas le fait générateur de la taxe se produit à l'expiration de chacune des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

Des régimes dérogatoires existent. Ainsi, le fait générateur de la TVA afférente à des livraisons de produits pétroliers se produit au moment de leur mise à la consommation, c'est-à-dire au moment où ils sortent du régime suspensif placé sous la surveillance de l'administration des douanes, pendant lequel le paiement des taxes afférentes aux opérations portant sur les produits pétroliers est suspendu.

---

[44] Qu'elles soient réalisées par des opérateurs publics ou des opérateurs privés : CJUE, 23 avril 2009, *TNT Post UK Ltd*, aff. C-357/07.

[45] Article 167 de la directive TVA, transposé à l'article 271 du code général des impôts.

[46] Article 269 du code général des impôts.

L'exigibilité de la TVA afférente à des livraisons de biens intervient lors de la réalisation du fait générateur ou, pour les livraisons donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs, sur option du redevable, au moment du débit, c'est-à-dire au moment de l'inscription de la somme au débit du compte client, laquelle coïncide, en règle générale, avec la facturation.

En revanche, l'exigibilité de la TVA afférente à des prestations de services intervient lors de l'encaissement des acomptes ou du prix ou, sur option du redevable, au moment du débit.

Ainsi, s'il se peut qu'un vendeur de biens doive acquitter la TVA correspondant à des biens livrés, mais non encore payés, un prestataire de services, sauf option pour le paiement de la taxe au moment du débit[47], ne fait normalement pas l'avance de la TVA correspondant à un service non encore payé.

1.2.1.4. La base d'imposition à la TVA

Sauf dispositions particulières, la base d'imposition comprend toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur de biens ou le prestataire de services de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations[48].

Les impôts et prélèvements de toute nature – tels que la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques et les autres taxes indirectes – sont inclus dans la base d'imposition.

Les réductions de prix consenties par le vendeur, à condition qu'elles aient effectivement bénéficié à l'acheteur et ne constituent pas la contrepartie d'une quelconque prestation, ne sont pas comprises dans la base d'imposition. Tel est également le cas des bons de réduction distribués par le fabricant aux consommateurs potentiels, y compris en l'absence de relation directe entre le fabricant et le détaillant[49].

Dans le même ordre d'idées, la circonstance que le prix fixé pour une opération soit anormalement bas[50] ou que le fournisseur ait renoncé à percevoir une partie des sommes dues[51] est sans incidence sur la base d'imposition à la TVA, qui est constituée des sommes réellement perçues[52].

La règle selon laquelle la base d'imposition est constituée par les sommes, valeurs et biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur connaît toutefois plusieurs exceptions.

Tel est principalement le cas des régimes dits d'imposition sur la marge, dans lesquels la base d'imposition n'est constituée que par une fraction du prix de vente et qui s'appliquent soit à des livraisons de biens dont l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA, soit à des prestations composites relevant de règles de territorialité particulières.

S'agissant des livraisons de biens, l'imposition sur la marge vise à n'imposer des opérations ayant déjà supporté une charge de TVA qu'à hauteur de l'augmentation de la valeur du bien, afin d'éviter toute double taxation.

---

[47] Qui permet toutefois aux opérateurs qui réalisent à la fois des livraisons de biens et des prestations de services de ne gérer qu'une seule date d'exigibilité.

[48] 1 de l'article 266 du code général des impôts, transposant l'article 73 de la directive TVA.

[49] CJCE, 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, aff. C-317/94. Dès lors qu'ils constituent une partie du prix des biens vendus, dont il obtient le paiement auprès du fabricant, le détaillant doit au contraire inclure les bons de réduction dans la base d'imposition des opérations qu'il effectue : CJCE, 3 juillet 1997, *Goldsmiths Ltd*, aff. C-330/95 et 16 janvier 2003, *Yorkshire Co-operatives Ltd*, aff. C-398/99.

[50] CE, 19 février 1975, *Ministre des finances c/ Entreprise Bonnafous*, n° 93262, concl. Latournerie.

[51] CE, 16 juin 1986, *Richard*, n° 42523, concl. Latournerie.

[52] Sauf à ce que l'opération ait le caractère d'une libéralité et ne soit, par suite, pas assujettie à la taxe.

Relèvent de cette catégorie, d'une part, les livraisons de terrains à bâtir ou des livraisons d'immeubles, autres que des immeubles neufs[53], pour lesquels l'option pour le paiement de la TVA a été exercée, si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à déduction de la taxe et, d'autre part, les livraisons, par un assujetti revendeur, de biens d'occasion, notamment des véhicules, d'œuvres d'art ou d'objets de collection qui lui ont été livrés par une personne qui n'était pas redevable ou pas autorisée à facturer la TVA : la base d'imposition est égale à la différence entre le prix de vente des biens et les sommes acquittées par le cédant pour leur acquisition[54].

S'agissant des prestations de services composites, l'imposition sur la marge vise à simplifier la gestion de la taxe et à ce que les recettes de TVA ne reviennent pas à l'Etat d'établissement du prestataire qui facture la prestation globale au client final, mais restent attribuées aux Etats dans lesquelles leurs différentes composantes sont exécutées.

Relèvent de cette catégorie les prestations rendues par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques, qui consistent en une combinaison de prestations – notamment des prestations de transport, d'hôtellerie, de restauration et de loisir – géographiquement localisées : la base d'imposition de la prestation de l'agence de voyage est égale à la différence entre le prix global facturé et le prix facturé par les hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les prestations rendues aux clients[55] ; en contrepartie, les agences de voyage ne peuvent pas déduire la TVA facturée par ces différents prestataires[56].

Tel est également le cas du régime d'imposition des produits pétroliers. Afin de simplifier la perception de la taxe, et en vertu d'une disposition dérogatoire autorisée par l'article 394 de la directive TVA, la taxe, due lors de la mise à la consommation des produits, est assise sur une valeur fixée, chaque quadrimestre, par décision du directeur général des douanes et des droits indirects[57].

Une curiosité peut être relevée : l'article L. 17 du livre des procédures fiscales, en vertu duquel, lorsque le prix stipulé dans l'acte de vente d'un immeuble est inférieur à sa valeur vénale, l'administration, à l'issue d'une procédure contradictoire et après avoir établi la preuve de l'insuffisance du prix exprimé dans l'acte, peut asseoir la TVA[58], non sur le prix de vente, mais sur la valeur vénale de l'immeuble. En l'absence de base légale pour une telle disposition dans la directive TVA, il semble cependant que l'administration n'applique pas cette disposition.

1.2.1.5. Les taux de TVA

Le niveau du taux applicable ne présente un enjeu autre qu'un enjeu de charge de trésorerie que pour les livraisons de biens ou prestations de services rendues à des personnes non assujetties ou, dans une moindre mesure, à des personnes qui effectuent des opérations qui ne sont pas imposées à la TVA[59].

L'affirmation du principe d'une structure de taux simplifiée, conforme au principe de neutralité de la taxe, qui commande que des biens ou services distincts soient imposés à un

---

[53] C'est-à-dire, en vertu du 2° du 2 du I de l'article 257 du code général des impôts, les immeubles achevés depuis plus de cinq ans.

[54] Articles 268 et 297 A du code général des impôts.

[55] e du 1 de l'article 266 du code général des impôts.

[56] 9° du 2 du IV de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts.

[57] Article 298 du code général des impôts.

[58] Ou les droits de mutation si la mutation est assujettie aux droits de mutation.

[59] Ou pour les biens ou services qui sont totalement ou partiellement exclus du droit à déduction.

taux uniforme, dissimule une réalité beaucoup plus complexe, en France aussi bien qu'au sein de l'Union européenne.

En vertu des articles 96 à 99 de la directive TVA, les Etats membres :

- appliquent un taux normal, commun aux livraisons de biens et aux prestations de services, qui ne peut être inférieur à 15%. En application d'un accord politique, consacré en dernier lieu par des conclusions du Conseil Ecofin du 7 décembre 2010, valable pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2015, les Etats membres se sont par ailleurs engagés à ne pas appliquer un taux normal supérieur de plus de dix points au taux normal minimal, soit 25%[60] ;

- et peuvent appliquer à une liste d'opérations strictement délimitée, essentiellement énumérée à l'annexe III à la directive, un ou deux taux réduits qui ne peuvent être inférieurs à 5%[61].

Les principales catégories de biens et services éligibles à un taux réduit sont : les denrées alimentaires, les intrants agricoles, la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et de chauffage, les produits pharmaceutiques et les équipements médicaux, les services rendus par des organismes ayant un caractère social, la construction et rénovation de logements dans le cadre de la politique sociale, l'hébergement dans les hôtels, les prestations de transport, les livres, journaux, droits d'admission dans les spectacles et réunions sportives, les services de radiodiffusion et de télédiffusion, certaines livraisons d'objets d'art, les prestations funéraires, l'enlèvement des ordures et le traitement des déchets, ainsi que certaines prestations dites à forte intensité de main-d'œuvre, notamment les services de soins à domicile, de restaurant et de restauration, les travaux dans les logements ou la coiffure.

En France, le taux normal est, depuis le 1er janvier 2014, de 20%, contre 19,6% auparavant. Compte tenu de ce qu'en réponse à la dégradation de la situation des finances publiques, de nombreux Etats membres ont augmenté leur taux normal de TVA, qui s'échelonne de 17% au Luxembourg à 27% en Hongrie, la France se situe aujourd'hui dans la fourchette basse de l'Union européenne, puisque seuls quatre Etats membres ont un taux normal inférieur à 20%.

Par ailleurs, la France fait un large usage de la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA[62].

D'une part, un taux réduit est appliqué à la grande majorité des biens et services qui y sont éligibles en vertu de la directive TVA[63]. C'est même à l'instigation de la France que, depuis quinze ans, la liste des biens et services éligibles à un taux réduit a été étendue – notamment aux services de restauration.

Les seules catégories d'opérations pour lesquelles le législateur n'a pas fait le choix d'appliquer un taux réduit ou pour lesquelles le taux réduit ne s'applique qu'à un petit nombre d'opérations sont les droits d'utilisation des installations sportives, les prestations funéraires, les petits services de réparation et les services de coiffure.

D'autre part, le taux réduit, fixé à 5,5%, est proche du seuil minimal du taux réduit, de sorte que l'écart avec le taux normal s'élève à 14,5 points[64].

Cet écart important aboutit d'ailleurs à ce qu'en méconnaissance de l'objectif affiché à l'article 99, paragraphe 2, de la directive TVA, certains opérateurs ne puissent pas imputer sur la taxe

---

[60] Cet engagement a été rompu par la Hongrie, qui, depuis le 1er janvier 2012, applique un taux normal de 27%.

[61] Voir l'annexe 1 présentant les taux de TVA appliqués dans les 28 Etats membres de l'Union européenne.

[62] Voir l'annexe 2 présentant, par grandes catégories de biens et services, le champ d'application du taux réduit en France.

[63] Articles 278-0 *bis* à 279 *bis* du code général des impôts.

[64] Cet écart est légèrement supérieur à la moyenne de l'écart entre le taux normal et le taux réduit (non dérogatoire) le plus faible, dans les Etats membres qui appliquent un taux réduit de TVA, qui est de 14 points.

qu'ils collectent la totalité de la taxe pour laquelle le droit à déduction est accordé et doivent demander des remboursements de crédits de TVA.

Cette situation a été modifiée par l'instauration, à compter du 1er janvier 2012, d'un taux intermédiaire, qui a juridiquement le caractère d'un second taux réduit, fixé d'abord à 7%[65] et porté à 10% à compter du 1er janvier 2014[66].

Ce taux intermédiaire a un champ d'application relativement large. Il s'applique notamment aux intrants agricoles, aux prestations d'assainissement, aux médicaments autres que ceux qui sont remboursés par la sécurité sociale, à l'hébergement dans les hôtels, au transport de voyageurs, à certaines livraisons d'œuvres d'art, aux services de télévision privée, au traitement des déchets, aux services d'aide à la personne et de restauration et aux travaux dans les logements.

Compte tenu de l'écart entre le taux normal et les taux réduits, les questions de frontière entre les livraisons de biens et prestations de services imposables aux différents taux sont souvent délicates.

Elles donnent lieu à des commentaires administratifs, voire à des contentieux nombreux, soit que les produits ou prestations de services éligibles au taux réduit soient définis dans la loi de façon lapidaire[67], soit que la loi ait énoncé des critères de délimitation complexes[68].

Toutefois, la structure des taux de TVA en France est plus complexe encore. En effet, la France connaît, non pas trois, mais neuf taux de TVA différents. Cette diversité tient :

- premièrement, au compromis sur la structure des taux conclu en 1992. En vertu de la directive du 19 octobre 1992[69] précitée, les Etats membres qui, au 1er janvier 1991, en conformité avec le droit communautaire, et pour des raisons sociales, appliquaient des exonérations avec droit à déduction (« taux zéro ») ou des taux réduits inférieur au nouveau taux minimum de 5% peuvent continuer à les appliquer.

Sur ce fondement, un taux dit « super-réduit » de 2,1% est appliqué aux médicaments remboursés par la sécurité sociale, aux publications de presse, à la contribution à l'audiovisuel public et aux 140 premières représentations théâtrales[70] ;

- deuxièmement, à ce que certaines parties du territoire national où la TVA est applicable ne font pas partie du territoire fiscal de l'Union européenne. C'est le cas de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion, où s'appliquent quatre taux de TVA (1,05%, 1,75%, 2,1% et 8,5%), dont trois n'ont pas cours en métropole[71] ;

- troisièmement, au cas de la Corse. Alors qu'elle fait partie du territoire fiscal de l'Union européenne et qu'aucune dérogation en ce sens n'est prévue dans la directive TVA, il s'y

---

[65] I de l'article 13 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

[66] I de l'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012.

[67] Ainsi les produits de l'horticulture sont-ils imposés au taux de 5,5% en tant qu'ils sont des « produits d'origine agricole (…) n'ayant subi aucune transformation », mentionnés au 3° de l'article 278 *bis* du code général des impôts. Une instruction administrative publiée au BOI 3 C-6-05 du 29 juin 2005 a dû tracer la frontière entre ces produits et les compositions florales, imposées au taux normal.

[68] Ainsi la loi fait-elle la part entre les « produits destinés à l'alimentation humaine », imposés – sauf les produits de confiserie, certains produits de chocolat, les margarines et graisses végétales et le caviar… - au taux de 5,5% en application du 1° du A de l'article 278-0 *bis*, et les « ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate », imposés au taux de 10% en application du m de l'article 279 du code général des impôts.

[69] Article 1er, paragraphe 4 de la directive 92/77/CEE modifiant l'article 28, paragraphe 2, point a de la directive 77/388/CEE, aujourd'hui codifié à l'article 110 de la directive TVA.

[70] Articles 281 *quater* à 281 *nonies* du code général des impôts.

[71] Articles 296 et 296 *bis* du code général des impôts.

applique six taux de TVA (0,9%, 2,1%, 5,5%, 10%, 13% et 20%), dont deux n'ont pas cours sur le continent[72].

Même si le Danemark, qui n'a pas usé de la faculté d'appliquer un taux réduit de TVA[73], constitue une exception au sein de l'Union européenne, la France se caractérise ainsi par une structure de taux particulièrement complexe.

1.2.1.6. Le droit à déduction

La déduction de la taxe supportée en amont est le mécanisme qui permet de garantir la neutralité de la taxe pour les opérateurs économiques. Selon les termes employés par la CJUE, le droit à déduction « vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques »[74].

Ainsi qu'il a été dit précédemment, en vertu de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction de la taxe ayant grevé le prix de biens et services prend naissance au moment où la taxe devient exigible.

Aux termes de l'article 168 de la directive TVA, transposé à l'article 271 du code général des impôts, « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'Etat membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable (…) la TVA due ou acquittée dans cet Etat membre pour les biens qui lui sont ou seront livrés et pour les services qui lui sont ou seront fournis par un autre assujetti (…) ».

En vertu de ces dispositions, un opérateur ne peut donc déduire la TVA qu'il a supportée en amont que si plusieurs conditions sont réunies :

- le bien livré ou le service rendu en amont doit l'avoir été par un assujetti. Il est logique que la TVA ne puisse être déduite par l'utilisateur du bien ou le preneur du service en aval que si elle est due par le fournisseur ou le prestataire en amont ;

- l'utilisateur du bien ou le preneur du service doit lui-même être un assujetti agissant en tant que tel. A défaut, le bien livré ou le service fourni sort – au moins provisoirement – du circuit économique, et la taxe acquittée auprès du Trésor n'est pas récupérable ;

- ce bien ou ce service doit être utilisé par l'utilisateur du bien ou le preneur du service pour les besoins d'activités imposables à la TVA, soit qu'il concourt à la réalisation d'activités précisément identifiables, soit qu'il concourt, comme les frais généraux, qui sont aussi des éléments constitutifs du prix des produits, à l'activité économique d'ensemble de l'acquéreur.

Plusieurs précisions peuvent être apportées.

Premièrement, la condition, qui figurait à l'article 230 de l'annexe II au code général des impôts, tenant à ce que le bien ou le service soit nécessaire à l'exploitation, a été récemment supprimée[75]. Ainsi, la TVA grevant le prix de biens ou services qui, tout en étant utilisés pour

---

[72] Article 297 du code général des impôts. Pour justifier l'application de ce régime particulier, les autorités françaises mettent en avant des conclusions du Conseil Ecofin du 15 octobre 1992, aux termes desquelles « Le Conseil et la Commission déclarent que la France pourra, si elle en fait la demande, appliquer en Corse pendant la période transitoire des taux et des structures de taux spécifiques dès lors qu'ils sont en conformité avec les dispositions de la (…) directive [sur les taux de TVA] ». Si elle en a fait planer la menace, la Commission n'a jamais intenté un recours en manquement contre la France sur cette question.

[73] Mais qui, en vertu de dispositions transitoires, exonère ou applique un taux zéro à certaines opérations, telles que les prestations de transport, les journaux ou les cessions de droits par les écrivains et compositeurs.

[74] CJCE, 14 février 1985, *Rompelman c/ Minister van Financiën*, aff. C-268/83.

[75] Article 1er du décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la TVA et modifiant l'annexe II du code général des impôts.

les besoins d'activités imposables, ne peuvent être regardés comme nécessaires à l'exploitation ne sera pas exclue du droit à déduction pour ce motif[76].

Deuxièmement, il n'est pas nécessaire que le bien ait été acquis pour que son utilisateur puisse déduire la TVA : il suffit que ce dernier puisse en disposer comme un propriétaire.

Troisièmement, la qualité d'assujetti et, partant, le droit à déduction, ne sont pas subordonnés à la perception préalable de recettes taxables : il suffit que l'utilisateur des biens et services soit regardé comme réalisant des opérations économiques, ce dont atteste normalement le fait qu'il ait engagé des investissements[77].

Quatrièmement, la circonstance que des opérations imposables en vertu de la directive TVA soient exonérées en vertu d'une disposition de droit national incompatible avec la directive prive les personnes qui réalisent ces opérations du droit de déduire la TVA d'amont[78]. Ainsi, le fait pour le législateur d'exonérer de TVA des opérations qui devraient être imposées à la TVA n'a pas pour effet d'imposer ces opérations à une TVA à taux zéro.

Cinquièmement, il arrive que, par détermination de la loi, la TVA grevant des biens et services respectant les conditions ci-dessus ne puisse pas, ou pas totalement, être déduite.

En France, sont principalement exclues du droit à déduction à ce titre[79] : les biens ou services utilisés à plus de 90% à des fins étrangères à l'entreprise, les dépenses de logement au profit des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, les prestations de transport, les véhicules de transport de personnes[80], les essences utilisées comme carburants[81] et les biens cédés sans rémunération ou pour un prix trop bas.

L'assujetti qui procède à la déduction de la taxe doit pouvoir le justifier. Pour cela, la taxe doit être mentionnée sur la facture d'achat des biens ou des services. En outre, il faut que la facture soit conforme aux règles émises par le code général des impôts et que la taxe puisse légalement figurer sur la facture[82].

La taxe est déduite par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance[83]. En cas d'omission, la taxe peut être déduite jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit l'année de l'omission. Lorsque le montant de taxe déductible excède le montant de taxe à acquitter, l'excédent, appelé crédit de TVA, est reporté sur les déclarations suivantes. Sous certaines conditions[84], il peut être remboursé par l'administration.

Si l'application de ces règles ne pose pas de difficultés particulières pour les personnes qui ne réalisent que des opérations taxables, elle est plus complexe pour celles qui réalisent des opérations qui soit ne sont pas assujetties à la taxe, soit sont exonérées.

Il résulte de l'article 173 de la directive TVA, transposé aux articles 205 et 206 de l'annexe II au code général des impôts, que la taxe grevant un bien ou un service acquis par une personne qui ne réalise pas uniquement des opérations ouvrant droit à déduction ne peut

---

[76] CE, 29 août 2008, *Société Chambry Distribution*, n° 309089 et *Société Auxerdis*, n° 309330, concl. Olléon, revenant sur la jurisprudence illustrée par la décision CE, 6 mars 2006, *Disvalor*, n° 281034, concl. Olléon.

[77] Arrêt *Rompelman* de la CJUE précité.

[78] CJUE, 28 novembre 2013, *Minister Finansów c/ MDDP*, aff. C-319/12.

[79] IV de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts.

[80] A l'exception, bien sûr, des véhicules destinés à être revendus à l'état neuf, ainsi que des véhicules donnés en location, pour ne pas pénaliser les concessionnaires automobiles ou les entreprises de location. L'exclusion vise donc notamment les véhicules de fonction ou de service.

[81] Le gazole utilisé comme carburant pour des véhicules exclus du droit à déduction est lui-même exclu du droit à déduction à hauteur de 20% de son montant.

[82] C'est-à-dire, notamment, que la livraison du bien ou la prestation du service ne soit pas fictive.

[83] A la condition que le redevable soit en possession des factures correspondantes, auquel cas la taxe ne peut être déduite qu'au titre de la période lors de laquelle il a reçu ces factures.

[84] Articles 242-0 A à 242-0 K de l'annexe II au code général des impôts.

être déduite qu'à hauteur de la proportion de l'utilisation de ce bien ou de ce service pour les besoins de telles opérations.

Ainsi, la TVA grevant un bien ou service utilisé exclusivement à des opérations ouvrant droit à déduction est totalement déductible ; la TVA grevant un bien ou service utilisé exclusivement à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction n'est pas déductible ; seule la TVA grevant un bien ou service utilisé concurremment pour des opérations ouvrant droit à déduction et pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction est déductible à hauteur soit de l'utilisation du bien ou du service à des opérations ouvrant droit à déduction, soit du rapport entre le chiffre d'affaires des opérations ouvrant droit à déduction et le chiffre d'affaires total de l'assujetti.

L'application de ces règles appelle quelques explications complémentaires.

Premièrement, il doit bien sûr être tenu compte, pour la détermination du montant de taxe déductible, des exclusions du droit à déduction par détermination de la loi.

Deuxièmement, si la taxe grevant les biens et services initialement – et régulièrement – déduite est, en principe, définitivement acquise, des régularisations des déductions doivent être opérées en cas de modification dans l'utilisation de ces biens et services.

Ainsi, la taxe grevant un bien et un service dont la déduction a été opérée doit être reversée si ce bien ou ce service s'avère utilisé pour des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ou, s'agissant d'une marchandise, si elle a disparu ; inversement, si un bien pour lequel la taxe n'a pas été déduite s'avère utilisé pour des opérations ouvrant droit à déduction, la taxe peut être déduite.

En présence d'immobilisations, des régularisations annuelles peuvent devoir être opérées, selon des modalités spécifiques, sur une période de cinq ans, portée à vingt ans pour les immeubles.

Les modalités pratiques de détermination du montant de taxe déductible ont été révisées par le décret du 16 avril 2007[85].

1.2.2. La taxation des opérations internationales

Avant d'exposer le régime de taxation des opérations internationales, il convient de préciser le champ d'application territorial de la TVA.

En vertu de l'article 5 de la directive TVA, la taxe s'applique sur le territoire de la France métropolitaine.

C'est en vertu du seul droit interne que la TVA est également applicable en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion, qui ne font pas partie du territoire fiscal de l'Union européenne.

Par ailleurs, en vertu de l'article 15 de la convention fiscale franco-monégasque[86], et conformément à l'article 7 de la directive, la principauté de Monaco forme avec la France un territoire unique en matière de TVA.

En revanche, la TVA ne s'applique ni en Guyane, ni dans le Département de Mayotte[87], ni dans les collectivités d'outre-mer.

Pour l'application de la TVA, l'expédition ou le transport d'un bien depuis la France métropolitaine vers un département d'outre-mer est considérée comme une exportation et,

---

[85] Décret n° 2007-566 du 16 avril 2007 relatif aux modalités de déduction de la TVA et modifiant l'annexe II au code général des impôts, examiné au point 2.4.1.1 *infra*.

[86] Convention conclue le 18 mai 1963 entre la République française et la Principauté de Monaco, telle que modifiée par l'avenant du 26 mai 2003.

[87] 1 de l'article 294 du code général des impôts.

réciproquement, l'expédition ou le transport d'un bien depuis un département d'outre-mer vers la France métropolitaine est considérée comme une importation[88].

Or, bien que les importations de biens d'investissement en Guadeloupe, en Martinique ou à La Réunion, notamment depuis la métropole, soient exonérées de TVA, elles ouvrent droit, quand l'importateur est assujetti à la TVA, à une déduction de la taxe qui aurait été due si l'opération n'était pas exonérée[89] : ce régime particulier, connu sous le nom de « régime de la TVA non perçue récupérable », ou « TVA NPR », s'analyse juridiquement comme une subvention à l'achat de biens d'investissement.

Venons-en aux règles de territorialité de la TVA, c'est-à-dire à la question du lieu d'imposition des transactions lorsque les fournisseurs de biens ou prestataires de services et les acquéreurs de ces biens ou preneurs de ces services sont situés dans des Etats différents.

Cette question est le lieu d'une tension entre le fait que la TVA est un impôt assis sur la consommation, dont il n'est pas contesté que les recettes doivent être en principe attribuées à l'Etat du lieu de consommation finale[90], et le fait qu'il est acquitté, non par les acquéreurs des biens ou les preneurs des services, mais par les fournisseurs et les prestataires.

1.2.2.1. L'imposition des livraisons de biens

1.2.2.1.1. La taxation des opérations extracommunautaires

Avant d'examiner la territorialité des opérations intracommunautaires, il est utile d'exposer le régime d'imposition des livraisons de biens à destination ou en provenance de pays tiers à l'Union européenne.

Afin de ne pas pénaliser la production européenne, d'une part, les exportations de biens ne sont pas grevées de TVA, de sorte qu'elles ne sont pas pénalisées lors de leur arrivée dans les pays tiers et, d'autre part, les importations de biens depuis ces pays sont imposées à la TVA, de sorte que ces biens subissent la même charge fiscale que les biens produits sur le territoire de l'Union européenne.

Ainsi, le lieu des exportations de biens depuis la France vers les pays tiers est situé en France, mais ces opérations[91] sont exonérées de TVA, tout en ouvrant droit à déduction de la taxe d'amont[92].

L'exonération de TVA vaut pour les exportations vers des personnes assujetties comme pour les exportations vers des personnes non assujetties, que l'exportation soit réalisée par le vendeur ou par l'acquéreur. Elle est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, c'est-à-dire à la production d'une déclaration d'exportation visée par l'autorité douanière compétente. Pour les biens emportés dans leurs bagages personnels des voyageurs, elle est soumise à une procédure spécifique.

Par ailleurs, le lieu des importations de biens est également situé en France et ces opérations sont imposées à la TVA sur une base d'imposition égale à la valeur en douane et selon les taux de droit commun de la TVA[93].

---

[88] 2 et 3 de l'article 294 et l'article 295 du code général des impôts.

[89] Article 295 A du code général des impôts.

[90] Voir en sens, pour ce qui concerne les opérations intracommunautaires, le septième considérant de la directive du 16 décembre 1991 précitée, aux termes duquel « la taxation des échanges entre Etats membres [ne doit pas] porter atteinte, pour le trafic communautaire entre assujettis, au principe de l'attribution de la recette fiscale, correspondant à l'application de la taxe au niveau de la consommation finale, à l'Etat membre où a lieu cette consommation finale ».

[91] Et les prestations de services qui y sont directement liées.

[92] I de l'article 258, I de l'article 262 et c du V de l'article 271 du code général des impôts.

La TVA est acquittée auprès de l'administration des douanes, lors de l'entrée des biens sur le territoire français ou de leur mise à la consommation à la sortie d'un entrepôt douanier, par la personne désignée comme le destinataire réel des biens sur la déclaration d'importation. Elle est due solidairement par le déclarant en douane.

Ainsi, les exportations et les importations de biens donnent lieu à des formalités déclaratives auprès de l'administration des douanes au moment où les biens franchissent les frontières.

1.2.2.1.2. La taxation des opérations intracommunautaires

Jusqu'à 1993, les livraisons de biens entre Etats membres ont suivi un régime d'imposition à la TVA identique à celui des livraisons de biens à destination ou en provenance d'un pays tiers.

Cette question a été renouvelée à la suite de l'abolition des frontières fiscales au sein de la Communauté économique européenne, le 1er janvier 1993, conformément à l'objectif fixé par l'article 13 de l'Acte unique européen.

L'abolition des frontières fiscales aurait dû conduire à appliquer aux opérations intracommunautaires des règles inspirées des règles applicables aux opérations internes.

Compte tenu de ce que la TVA est normalement due par le fournisseur du bien, une option logique aurait consisté à imposer la livraison de biens dans l'Etat d'établissement du fournisseur, c'est-à-dire dans l'Etat de départ des biens, puis, en cas de livraison à un acquéreur assujetti, à autoriser ce dernier à déduire la TVA grevant ce bien dans l'Etat de destination. Ainsi, le lieu d'imposition des livraisons de biens aurait été le lieu du départ des biens.

Cette option, prônée par la Commission européenne, s'est heurtée à deux objections essentielles :

- d'une part, en cas de livraisons de biens à des personnes assujetties, elle aboutissait à ce que la taxe soit collectée dans un Etat et déduite dans un autre Etat et nécessitait ainsi la mise en place d'un système intracommunautaire de transfert des recettes fiscales entre les différents Etats membres, fondé soit sur l'exploitation de déclarations de l'ensemble des transactions intracommunautaires, soit sur des données macroéconomiques ;

- d'autre part, en cas de livraisons de biens à des personnes non assujetties, elle aboutissait, en l'absence de rapprochement dans les taux applicables, dans le champ d'application des taux réduits, ainsi que dans les règles de déduction, à des distorsions de concurrence entre Etats membres.

Elle requérait donc, non seulement une harmonisation beaucoup plus poussée des taux de TVA, mais aussi soit un renforcement des compétences de la Communauté économique européenne en matière fiscale, soit un haut degré de confiance mutuelle entre les administrations fiscales des Etats membres.

Les conditions n'étant pas remplies pour passer à un tel régime, dénommé régime définitif[94], le Conseil des Communautés européennes s'est accordé sur un régime d'imposition des livraisons de biens, dénommé régime transitoire.

Ce régime, issu de la directive du 16 décembre 1991, se caractérise par l'imposition des livraisons de biens dans l'Etat membre de l'acquéreur, selon des modalités qui diffèrent cependant en fonction de la qualité du destinataire des biens.

---

[93] Articles 291 et suivants du code général des impôts.

[94] Et qui est encore dénommé comme tel à l'article 402 de la directive TVA.

Les livraisons de biens à des personnes assujetties ou à des personnes morales non assujetties sont décomposées en deux étapes : une livraison intracommunautaire, suivie d'une acquisition intracommunautaire.

Le lieu de la livraison intracommunautaire se situe dans l'Etat membre de départ des biens. La livraison intracommunautaire est exonérée, tout en ouvrant droit à déduction de la taxe d'amont.

L'exonération des livraisons intracommunautaires est subordonnée au respect de plusieurs conditions : d'une part, l'acquéreur ne doit pas bénéficier d'un régime dérogatoire d'exonération[95] ; d'autre part, les biens doivent avoir été livrés ou transportés hors de l'Etat membre de départ des biens, le vendeur devant être en mesure de justifier de cette expédition ou de ce transport par tout moyen de preuve.

Le lieu de l'acquisition intracommunautaire se situe dans l'Etat membre d'arrivée. L'acquisition intracommunautaire est imposée selon les conditions de droit commun, à la différence près que la taxe est acquittée par l'acquéreur des biens : c'est ce qu'on appelle l'autoliquidation de la TVA.

Le régime d'imposition de ces opérations connaît cependant plusieurs exceptions.

Premièrement, les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France serait exonérée sont également exonérées.

Deuxièmement, les personnes morales non assujetties et les personnes assujetties ne réalisant que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction bénéficient d'un régime dérogatoire[96] : en application de ce régime, les acquisitions intracommunautaires de biens qu'elles réalisent sont exonérées de TVA lorsque le montant des acquisitions intracommunautaires réalisées n'a pas excédé durant l'année précédente et n'excède pas durant l'année en cours le seuil de 10 000 euros.

Quant aux livraisons de biens à des personnes non assujetties – ou à des personnes bénéficiant du régime dérogatoire –, elles obéissent à un régime complexe : le régime des ventes à distance, dont l'objectif est de limiter les distorsions de concurrence liées aux différences de taux entre les Etats membres.

Tant que le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente ou de l'année en cours par un vendeur établi dans un Etat membre avec des acquéreurs non assujettis établis dans un autre Etat membre n'excède pas un seuil, fixé à 100 000 euros[97], le lieu des livraisons de biens est réputé se situer dans l'Etat membre de départ des biens : la taxe est perçue par l'Etat membre de départ, au taux applicable dans cet Etat.

Quand ce seuil est dépassé ou qu'il n'est pas dépassé, mais que le vendeur opte pour le régime des ventes à distance, le lieu des livraisons de biens est réputé se situer dans l'Etat membre de destination des biens : la taxe est perçue par l'Etat membre de destination, au taux applicable dans cet Etat. Pour acquitter la taxe, le vendeur doit s'identifier dans cet Etat ou y désigner un représentant fiscal.

Comme son nom le laisse supposer, le régime des ventes à distance ne s'applique que quand les biens sont expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son propre compte. Quand l'acquéreur acquiert les biens dans l'Etat membre du vendeur ou se déplace dans l'Etat membre du vendeur pour les retirer, le lieu de la livraison se situe logiquement dans l'Etat membre du vendeur.

---

[95] En pratique, le vendeur peut considérer cette option comme satisfaite dès lors que l'acquéreur lui a fourni un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre.

[96] Ces personnes sont désignées par l'abréviation PBRD, c'est-à-dire « personnes bénéficiant du régime dérogatoire ».

[97] Mais que l'Etat membre d'arrivée des biens peut abaisser jusqu'à 35 000 euros, option que la France n'a pas exercée, ainsi que l'atteste le 1° du I de l'article 258 B du code général des impôts.

Cette règle connaît néanmoins une exception : lorsque le bien en cause est un moyen de transport neuf[98], en raison du prix de ces biens et de l'impact possible des différences de taux de TVA entre les Etats membres, la livraison est toujours imposée dans l'Etat membre de destination, c'est-à-dire dans l'Etat d'immatriculation, le redevable de la taxe, qui est l'acquéreur du véhicule, pouvant obtenir le remboursement de la taxe supportée dans l'Etat membre d'acquisition[99].

Ainsi, s'il s'en distingue dans ses modalités pratiques, le régime fiscal des livraisons intracommunautaires de biens ne diffère pas fondamentalement, en dépit de l'abolition des frontières fiscales, du régime fiscal des livraisons de biens à destination ou en provenance de pays tiers quant au lieu d'imposition et aux conséquences qui en découlent en matière d'imposition de ces opérations. Hors les biens vendus à des particuliers et les ventes à distance à des particuliers ou à des personnes bénéficiant du régime dérogatoire, en deçà du seuil fixé par chaque Etat membre, les livraisons de biens sont imposées dans et aux conditions de l'Etat de l'acquéreur des biens.

1.2.2.2. L'imposition des prestations de services

Si le principe selon lequel la TVA doit être perçue dans le pays de consommation s'applique aux prestations de services aussi bien qu'aux livraisons de biens, les règles de territorialité des premières ont toujours été très différentes des règles de territorialité des secondes.

Plusieurs raisons peuvent expliquer ce constat. D'une part, les prestations de services, à l'exception des services à distance, sont souvent exécutées dans un lieu identifié, où se rencontrent le prestataire et le preneur. D'autre part, les marchés des services sont restés plus longtemps cloisonnés que les marchés des biens, de sorte que la limitation des distorsions de concurrence transfrontalières a longtemps pu apparaître moins impérative.

Dès lors que les règles de territorialité de certaines catégories de prestations de services ont été récemment modifiées, il paraît utile d'exposer l'évolution des règles applicables depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA.

Les règles de territorialité ont été fondées sur l'idée que le lieu de consommation des prestations de services était le lieu de leur exécution matérielle, d'une part, et que, sauf exceptions limitativement énumérées, le lieu d'établissement du prestataire devait être regardé comme le lieu d'exécution matérielle des prestations de services.

Ainsi l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, aujourd'hui abrogée, transposé à l'article 259 du code général des impôts, disposait-il que « le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue (…) ».

Deux séries d'exceptions étaient néanmoins prévues, qui venaient amoindrir la portée de la règle de droit commun.

D'une part, le paragraphe 2, points a à d, du même article prévoyait une série d'exceptions correspondant à des situations où le lieu d'exécution matérielle différait manifestement du lieu d'établissement du prestataire.

En vertu de ces dispositions, le lieu des prestations se rattachant à un immeuble, des prestations de transport, des prestations relatives à des foires, salons[100], activités culturelles, artistiques, sportives, ainsi qu'à des expertises ou à des travaux sur des biens meubles

---

[98] C'est-à-dire, pour les véhicules terrestres, un véhicule dont la livraison est effectuée moins de six mois après sa mise en service ou qui a parcouru moins de 6 000 km.

[99] Article 298 *sexies* du code général des impôts.

[100] CJCE, 9 mars 2006, *Gillan Beach Ltd*, aff. C-114/05.

corporels et des locations des biens meubles corporels, autres que les moyens de transport étaient respectivement le lieu de situation de l'immeuble, l'endroit où s'effectue le transport, en fonction des distances parcourues, le lieu d'exécution matérielle des prestations et le lieu d'utilisation des biens loués.

D'autre part, le paragraphe 2, point e, du même article énumérait une série de services pouvant être rendus à distance – cessions de droits, publicité, activités de conseil, opérations bancaires, financières et d'assurance notamment – et prévoyait que le lieu de ces prestations était le lieu du preneur quand le preneur était établi dans un pays tiers ou quand le preneur était un assujetti établi dans un autre Etat membre.

Dans ce dernier cas, la TVA était autoliquidée par le preneur des services, selon une logique comparable à la logique présidant à l'imposition des acquisitions intracommunautaires.

En dépit des dispositions de l'article 9, paragraphe 2, point e, de nombreux opérateurs pouvaient, dans le cadre de leurs activités à l'étranger, recourir à des prestations qui étaient imposées à la TVA dans un Etat membre dans lequel ils ne réalisaient pas d'opérations soumises à la TVA ou n'y réalisaient que des opérations pour lesquelles ils n'étaient pas redevables de la taxe, et dont ils ne pouvaient donc pas obtenir la déduction par imputation sur la taxe collectée dans cet Etat.

Tel était notamment le cas des entreprises étrangères qui recouraient à des transporteurs routiers ou participent à des foires ou à des salons à l'étranger.

Afin, d'une part, que les opérateurs ne soient pas pénalisés par l'existence de telles charges indues et, d'autre part, de mettre un terme aux divergences entre les dispositions applicables dans les Etats membres, qui étaient à l'origine de détournements de trafic, la huitième directive du 6 décembre 1979[101] a instauré un mécanisme de remboursement, par chaque Etat membre, aux assujettis établis dans d'autres Etats membres, de la TVA ayant grevé les biens qui leur ont été livrés et les services qui leur ont été rendus.

La treizième directive du 17 novembre 1986[102] a instauré un mécanisme de remboursement similaire en faveur des opérateurs établis dans des pays tiers, tout en autorisant les Etats membres à subordonner sa mise en place à l'existence d'un tel mécanisme dans les pays d'établissement de ces opérateurs.

L'abolition des frontières fiscales en 1993 n'a conduit à aucune modification des règles de territorialité des prestations de services issues de la sixième directive TVA.

Toutefois, plusieurs facteurs ont conduit l'Union européenne à réexaminer les règles de territorialité des prestations de services.

En premier lieu, du fait du développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication, de nouvelles catégories de services pouvant être rendus à distance sont apparues, qui n'étaient pas énumérées à l'article 9, paragraphe 2, point e de la directive du 17 mai 1977. Ainsi des prestations électroniques, des prestations de télécommunications ou des prestations de radiodiffusion et de télévision.

L'essor de ces services a conduit à adresser à la sixième directive TVA trois critiques principales :

- elle était source de distorsions de concurrence vis-à-vis des opérateurs établis dans des pays tiers : d'une part, les prestations rendues par des prestataires établis dans un Etat

[101] Directive 79/1072/CEE du 6 décembre 1979 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays.

[102] Directive 86/560/CEE du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.

membre étaient imposées au taux de l'Etat du prestataire, quel que soit le lieu du preneur ; d'autre part, les prestations rendues par des prestataires établis dans un pays tiers n'étaient pas soumises à la TVA. Ainsi, les géants de l'Internet, notamment américains, pouvaient proposer aux consommateurs européens des services exonérés de TVA, tandis que les prestations rendues par leurs concurrents européens étaient grevées de TVA, y compris lorsqu'elles étaient rendues à des consommateurs établis dans des pays tiers ;

- l'imposition dans l'Etat du prestataire des prestations rendues à des assujettis n'était pas cohérente avec le fait que ces services pouvaient être rendus à distance ;

- l'imposition dans l'Etat du prestataire des prestations rendues à des personnes non assujetties était source de distorsions de concurrence et de pertes de recettes pour certains Etats membres.

Ces distorsions pouvaient tenir à l'écart dans le niveau du taux normal entre les Etats membres. Ainsi, c'est notamment en raison du niveau faible du taux normal de TVA (15%) que de nombreuses multinationales de l'Internet ont choisi le Luxembourg comme siège de leurs activités en Europe. Elles pouvaient également tenir à l'application possible du taux réduit à certaines de ces prestations. Ainsi, la France était avec le Luxembourg le seul Etat membre à imposer les prestations de radiodiffusion et de télévision à un taux réduit.

En deuxième lieu, des distorsions de concurrence résultant des règles de territorialité applicables sont apparues de moins en moins supportables.

Tel est notamment le cas des prestations de location de moyens de transport, qui étaient imposables dans l'Etat du prestataire, quel que soit l'Etat d'utilisation des véhicules, ce qui conduisait à favoriser la localisation d'entreprises de location de véhicules, y compris de location à long terme, dans les Etats où le taux normal de TVA était le plus bas, notamment le Luxembourg ou, jusqu'en 2007, l'Allemagne.

En troisième lieu, il est apparu que la règle de droit commun d'imposition dans l'Etat membre du prestataire reflétait de moins en moins la réalité et présentait en outre des risques en cas d'apparition de nouvelles catégories de prestations.

Ce constat a conduit à une modification du lieu des prestations de services dans le sens d'une réduction des principales causes de distorsions. Cette modification a connu deux étapes principales.

Par la directive du 7 mai 2002[103], les distorsions de concurrence avec les pays tiers ont été réduites.

Premièrement, comme le soutenait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques[104] ont été ajoutés à la liste des services imposés dans l'Etat du preneur quand le preneur est établi dans un pays tiers ou quand le preneur est un assujetti établi dans un autre Etat membre.

Deuxièmement, les services électroniques rendus par des prestataires établis dans des pays tiers à destination de preneurs non assujettis résidant dans l'Union européenne sont devenus imposables dans l'Etat membre du preneur.

Troisièmement, afin de limiter les charges administratives des prestataires établis dans des pays tiers qui rendent des services électroniques à des preneurs non assujettis, un « guichet unique » a été instauré.

Il consiste à autoriser ces prestataires à ne s'identifier pour les besoins de la TVA que dans un seul Etat membre de leur choix, à déposer dans cet Etat membre une déclaration électronique

---

[103] Directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de TVA applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique.

[104] Tels que listés dans une nouvelle annexe L à la sixième directive TVA, devenue l'annexe II à la directive TVA.

unique, selon un rythme trimestriel, récapitulant l'ensemble des prestations rendues à des preneurs non assujettis établis dans l'Union européenne, ventilées par taux d'imposition, et à y acquitter la TVA due, à charge pour cet Etat membre de redistribuer les recettes de TVA aux autres Etats membres à proportion des sommes dues dans chaque Etat[105].

Par ailleurs, afin de prévenir toute nouvelle distorsion de concurrence liée à l'application possible d'un taux réduit de TVA, la directive du 7 mai 2002 a expressément exclu l'application d'un taux réduit aux services fournis par voie électronique[106].

Par la directive du 12 février 2008[107], dont l'adoption a nécessité plusieurs années de négociation, du fait notamment de la résistance du Luxembourg, la règle de droit commun a été revue et des distorsions de concurrence au sein de l'Union européenne ont été corrigées.

Premièrement, depuis le 1er janvier 2010, et comme le soutenait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, la règle est désormais qu'à défaut de disposition contraire, le lieu des prestations de services rendues à un preneur assujetti est celui où le preneur est établi, la taxe étant dans ce cas autoliquidée par le preneur, tandis que le lieu des prestations rendues à un preneur non assujetti est celui où le prestataire est établi.

La modification de la règle de droit commun s'est cependant accompagnée d'un maintien des dispositions antérieures relatives au lieu d'imposition des prestations se rattachant à un immeuble, des prestations de transport, des prestations relatives à des foires, salons, activités culturelles, artistiques, sportives, ainsi qu'à des expertises ou à des travaux sur des biens meubles corporels.

Deuxièmement, le lieu de certaines prestations matérielles a été modifié. En particulier, le lieu des prestations de location de courte durée[108] d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur et, depuis le 1er janvier 2013, le lieu des prestations de location, autres que la location de courte durée, d'un moyen de transport[109] à un preneur non assujetti est le lieu où le preneur est établi.

Troisièmement, depuis le 1er janvier 2015, en vertu de l'article 58 de la directive TVA, le lieu des prestations de service de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique rendus à un preneur non assujetti, y compris lorsqu'il est établi sur le territoire de l'Union européenne, est le lieu où le preneur a son domicile ou sa résidence principale[110].

---

[105] Articles 358 *bis* à 369 de la directive TVA.

[106] Cette disposition a conduit des Etats membres, notamment la France, qui appliquait – et applique toujours – un taux réduit aux abonnements à des services de télévision, quel que soit le canal de diffusion de ces services, à craindre pour l'application possible d'un taux réduit de TVA aux services de radiodiffusion et de télévision rendus, non par voie hertzienne ou par réseau câblé, mais par voie électronique. Le règlement n° 1777/2005/CE du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de TVA a permis de lever ce doute : le point 1 de son article 12 dispose en effet que les services de télévision ne sont pas des services fournis par voie électronique.

[107] Directive 2008/8/CE du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

[108] Soit une durée maximale de trente jours pour un véhicule et quatre-vingt-dix jours pour un navire.

[109] Autre qu'un bateau de plaisance.

[110] Toutefois, dans le cadre du compromis politique ayant permis l'adoption de la directive du 12 février 2008, il a été décidé que l'Etat du prestataire avait le droit de conserver, en 2015 et 2016, 30% des recettes de TVA dues aux Etats de consommation et, en 2017 et 2018, 15% des recettes de TVA dues aux Etats membres de consommation : voir l'article 2, paragraphe 12, du règlement (CE) n° 143/2008 du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de la TVA, désormais codifié à l'article 46, paragraphe 3, du règlement (UE) n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA.

C'est cette modification qui est la plus significative et qui permet de réduire les distorsions de concurrence liées aux différences de taux. A cet égard, il est intéressant de relever que la décision du gouvernement luxembourgeois de relever le taux normal de TVA de 15% à 17% a coïncidé avec le changement du lieu d'imposition de ces prestations.

Afin de limiter les charges administratives des prestataires qui ne sont pas établis dans les Etats membres de consommation de ces services, un « mini guichet unique », inspiré du guichet unique créé par la directive du 7 mai 2002, a été instauré.

Il consiste à autoriser ces prestataires à ne s'identifier pour les besoins de la TVA que dans l'Etat du siège de leur activité économique ou, s'ils n'ont pas établi le siège de leur activité dans la Communauté, dans l'Etat où ils disposent d'un établissement stable, à déposer dans cet Etat membre une déclaration électronique unique, selon un rythme trimestriel, récapitulant l'ensemble des prestations rendues à des preneurs non assujettis établis dans l'Union européenne, ventilées par taux d'imposition, et à y acquitter la TVA due, à charge pour cet Etat membre de redistribuer les recettes de TVA aux autres Etats membres à proportion des sommes dues dans chaque Etat[111].

S'il présente, pour les prestataires, l'avantage d'éviter d'avoir à s'identifier, pour les besoins de la TVA, dans des Etats membres dans lesquels ils ne sont pas établis, le mini guichet unique présente pour eux l'inconvénient de ne servir que pour déclarer et collecter la taxe due. Les prestataires ne peuvent pas imputer la TVA qu'ils ont éventuellement supportée dans ces Etats membres sur la TVA déclarée via le mini guichet unique et doivent, par suite, présenter des demandes de remboursement sur le fondement des huitième ou treizième directives précitées.

Ainsi, désormais, de manière générale, soit l'exécution matérielle d'une prestation de services est incontestablement localisée, et la prestation de services est imposée au lieu de son exécution matérielle (cas des prestations se rattachant à un immeuble, des prestations de transport, etc.), soit ce n'est pas le cas, et la prestation de services est imposée au lieu du preneur, quand le preneur est assujetti ou qu'il s'agit d'une prestation de services électroniques ou de services de télécommunications, de radiodiffusion ou de télévision, et au lieu du prestataire, quand le preneur n'est pas assujetti et qu'il ne s'agit pas d'une prestation de services électroniques ou de services de télécommunications, de radiodiffusion ou de télévision.

1.3. Le système commun de TVA laisse aux Etats membres des marges de manœuvre significatives

Si le cadre juridique de l'Union européenne rend difficile toute réforme du système de la TVA et s'oppose à toute instauration de nouvelles taxes sur le chiffre d'affaires, il laisse néanmoins aux Etats membres des marges de manœuvre plus importantes qu'on ne le croit.

1.3.1. Le cadre européen rend difficile toute réforme du système de la TVA

D'une part, la modification du système commun de TVA est soumise à de fortes contraintes.

La fiscalité est l'une des matières qui demeurent régies, au niveau européen, par la règle de l'unanimité.

Aux termes de l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, « Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les

[111] Articles 369 *bis* à 369 *duodecies* de la directive TVA.

dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence ».

A l'occasion de la conférence intergouvernementale portant sur un traité constitutionnel pour l'Union européenne, qui s'est réunie en 2003 et 2004, la Commission européenne avait certes proposé le passage à la majorité qualifiée dans un nombre limité de domaines fiscaux, essentiellement les propositions nécessaires au bon fonctionnement du marché intérieur, celles qui visent à combattre la fraude et l'évasion fiscales et celles qui ont trait à la protection de l'environnement.

Toutefois, ces propositions se sont heurtées à l'opposition de certains Etats membres, au premier rang desquels le Royaume-Uni.

Plusieurs facteurs renforcent le caractère contraignant de cette règle de vote : le caractère stratégique, lié à la souveraineté, des questions fiscales ; l'élargissement de l'Union européenne, qui est passée de quinze à vingt-huit Etats membres au cours des dix dernières années ; enfin, les divergences de vues parfois importantes entre les Etats membres, y compris en matière de TVA.

Ainsi, les modifications d'ampleur de la directive TVA sont rares.

Certes, des directives relatives à la TVA ont été adoptées lors des années récentes. Toutefois, elles sont le plus souvent le résultat de négociations de longue haleine et, hormis la directive du 12 février 2008 modifiant le lieu de certaines prestations de services, ont consisté en des modifications limitées[112]. Des projets plus ambitieux de la Commission européenne se sont, quant à eux, heurtés à l'opposition du Conseil[113].

Il résulte de cette situation que la CJUE, par les nombreux arrêts qu'elle a rendus et continue à rendre en matière de TVA, joue un rôle très important dans l'évolution du système commun de TVA.

D'autre part, la directive TVA doit donner lieu à une application uniforme au sein de l'Union européenne, afin d'éviter les situations de double imposition et de réduire les distorsions de concurrence.

La Commission européenne y veille. En premier lieu, l'un de ses représentants préside et elle assure le secrétariat d'un comité consultatif, appelé « comité de la TVA », prévu à l'article 398 de la directive TVA et composé de représentants des Etats membres, dans lequel elle cherche à faire prévaloir une interprétation commune des dispositions de la directive.

En cas d'accord, les avis du comité de la TVA peuvent être transcrits dans un règlement d'application, pris en application de l'article 397 de la directive TVA.

Le dernier règlement d'application en date est le règlement du 7 octobre 2013[114], qui comporte des précisions sur un certain de notions figurant dans la directive, telles que les notions de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, de lieu de consommation effective d'une prestation ou de prestations se rattachant à un immeuble.

---

[112] Depuis la refonte de la directive TVA, fin 2006, treize directives modifiant ce texte ont été adoptées. Elles ont dans leur majorité consisté en la reconduction de dispositifs temporaires (guichet électronique pour les prestataires établis dans des pays tiers, niveau minimal du taux normal) ou porté sur des sujets techniques (facturation, obligations déclaratives, dérogations pour certains nouveaux Etats membres, etc.). Font exception à ce constat, outre la directive du 12 février 2008, la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009 autorisant notamment l'application d'un taux réduit aux services de restauration et les directives 2013/42/UE et 2013/43/UE du 22 juillet 2013 instaurant un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA.

[113] Ainsi des propositions de directive relatives à la TVA sur les opérations bancaires et financières ou sur les règles de TVA applicables aux personnes morales de droit public.

[114] Règlement n° 2013-1042 du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services.

En second lieu, si elle estime qu'un Etat membre a manqué à l'obligation de transposition de la directive TVA ou transposé la directive de façon erronée, elle peut, sur le fondement de l'article 258 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, lui adresser un avis motivé et, s'il ne se conforme pas à cet avis, saisir la Cour de justice d'un recours en manquement.

La CJUE y veille également. Ainsi qu'il est écrit dans nombre de ses arrêts, elle juge que le bon fonctionnement du système commun de TVA implique que les dispositions de la TVA s'appliquent de manière similaire dans tous les Etats membres et que des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive elle-même[115].

A cet égard, il est remarquable que la CJUE ait expressément jugé que les Etats membres sont tenus d'appliquer la directive TVA, « même s'ils la considèrent comme perfectible », et qu'ils ne peuvent par suite pas retenir des interprétations qui permettraient de mieux respecter certaines finalités de la directive, telles que la neutralité de la taxe[116].

Les contentieux actuellement en cours concernant la France sont en nombre limité. Ils concernent essentiellement la procédure de transfert des droits à déduction[117] et l'application du taux super-réduit de 2,1% à la presse en ligne et du réduit de 5,5% aux livres électroniques[118].

1.3.2. La TVA est exclusive d'autres taxes sur le chiffre d'affaires

Si le bon fonctionnement du marché intérieur a exigé l'établissement, à l'échelle de l'Union européenne, d'un système commun de TVA en remplacement des différentes taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes à la production existant dans les Etats membres, il suppose également que les Etats membres ne puissent pas, en marge du système commun de TVA, conserver ou instaurer de nouvelles taxes sur le chiffre d'affaires qui présenteraient des inconvénients similaires pour les opérateurs.

Par suite, en vertu de l'article 401 de la directive TVA, qui reprend l'article 33 de la sixième directive TVA, les Etats membres ne sont pas autorisés à introduire ou maintenir des taxes « ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires »[119].

Ainsi, le cadre juridique européen en matière de TVA contraint les systèmes fiscaux nationaux au-delà de la TVA elle-même.

Cette contrainte ne doit cependant pas être surestimée.

En premier lieu, il résulte de la jurisprudence de la CJUE qu'ont le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA, les impôts qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA et dont l'existence aurait pour effet de « compromettre

---

[115] Voir notamment CJCE, 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, aff. C-409/99, point 42, à propos d'une règle de limitation du droit à déduction.

[116] CJCE, 8 novembre 2001, *Commission c/ Royaume des Pays-Bas*, aff. C-338/98, points 55 et 56 ou 6 octobre 2005, *Commission c/ République française*, aff. C-243/03, point 35.

[117] En application de cette procédure, prévue à l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts, une collectivité publique qui a réalisé une immobilisation qu'elle a mise à disposition d'une entreprise utilisatrice afin qu'elle assure la gestion d'un service public peut transférer à cette dernière le droit à déduction de la taxe afférente aux dépenses exposées pour la réalisation de cette immobilisation. Ce transfert entre généralement en ligne de compte dans la fixation du montant de la redevance. La Commission européenne considère qu'une telle procédure n'est pas prévue par la directive TVA.

[118] Voir l'annexe 3 récapitulant les procédures contentieuses en cours concernant la France.

[119] « Article 401 - Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance et sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition que la perception de ces impôts, droits et taxes ne donne pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. »

le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA ».

Or, selon la Cour de justice, d'une part, les caractéristiques essentielles de la TVA sont au nombre de quatre : « l'application générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services ; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit ; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment ; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur »[120].

D'autre part, tout impôt qui ne présenterait pas l'une de ces quatre caractéristiques ne pourrait pas être interdit sur le fondement de l'article 401 de la directive TVA[121].

Ainsi, des taxes qui, tout en présentant des caractéristiques similaires à celles de la TVA, ne frapperaient qu'une ou plusieurs catégories de biens et services ne seraient pas incompatibles avec la directive TVA[122].

En second lieu, la CJUE a retenu une conception juridique, et non une conception économique et globalisante des caractéristiques essentielles de la TVA.

Saisie d'une question préjudicielle relative à la conformité à l'article 33 de la sixième directive TVA d'un impôt italien, l'IRAP[123], elle a jugé qu'il n'avait pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ; mais elle l'a fait après que l'affaire a été renvoyée devant la grande chambre, et contrairement aux conclusions de deux avocats généraux successifs[124].

L'IRAP est un impôt direct dû par toutes les entreprises industrielles et commerciales et assis sur la valeur ajoutée comptable, c'est-à-dire sur un solde intermédiaire de gestion. Les avocats généraux soutenaient néanmoins que, nonobstant le fait qu'il s'agisse d'un impôt direct, il présentait les caractéristiques de la TVA, dès lors, d'une part, que la valeur ajoutée, sur laquelle il est assis, est égale à la valeur de la production diminuée des consommations intermédiaires et, d'autre part, que la charge de l'impôt est nécessairement répercutée dans les prix de vente des biens et services.

La Cour de justice a cependant jugé que l'IRAP ne présentait pas deux des caractéristiques principales de la TVA : premièrement, son assiette n'est pas strictement proportionnelle au prix des biens et services, dès lors qu'elle inclut des éléments – tels que les variations de stocks, les amortissements ou les dépréciations – qui n'ont pas de lien direct avec les fournitures de biens et services ; deuxièmement, dès lors qu'un assujetti ne peut déterminer avec certitude le montant d'IRAP déjà inclus dans le prix d'acquisition des biens et services et, surtout, que la capacité d'un assujetti de répercuter la charge fiscale sur ses clients dépend des conditions de concurrence, il n'est pas certain qu'il soit en définitive exclusivement supporté par le consommateur final.

Ainsi, les impôts directs nationaux à caractère général dont l'assiette présente des similarités avec l'IRAP – on peut penser en France à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises – ne paraissent pas susceptibles d'être jugés incompatibles avec la directive TVA.

---

[120] CJCE, 27 novembre 1985, *Rousseau Wilmot*, aff. C-295/84, point 16, 3 mars 1992, *Dansk Denkavit*, aff. C-200/90, point 11 ou 8 juin 1999, *Erna Pelzl*, aff. C-338/97, point 20.

[121] CJCE, 17 septembre 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, aff. C-130/96, points 19 et 20 ou 29 avril 2004, *GIL Insurances*, aff. C-308/01, point 34.

[122] Voir par exemple l'arrêt *GIL Insurances* précité.

[123] *Imposte Regionale sulle Attività Produttive* : impôt régional qui s'applique sur la production.

[124] CJCE, 3 octobre 2006, *Banca Populare di Cremona*, aff. C-475/03, chron. Bénard, RJF 2007, p. 3.

L'article 401 de la directive TVA n'est toutefois pas dénué de toute portée : il interdit à tout Etat membre d'instaurer une sorte de TVA nationale additionnelle.

Ainsi, la substitution aux cotisations sociales d'un impôt tel que la TVA, pour le financement de la protection sociale, serait certainement incompatible avec la directive TVA si cet impôt prenait la forme, non d'une simple augmentation du taux de la TVA, mais de l'instauration d'un prélèvement juridiquement distinct de la TVA.

A cet égard, on peut relever que l'article 2 de la loi du 14 mars 2012[125], par lequel a été instauré ce que le Gouvernement de l'époque appelait la « TVA sociale », consistait principalement, en échange d'une diminution des cotisations patronales d'allocations familiales, en une hausse de 1,6 point du taux normal de la TVA[126].

1.3.3. Le système de la TVA laisse des marges de manœuvre aux Etats membres

Si la TVA est l'impôt le plus harmonisé au niveau européen, l'harmonisation n'est pas complète et les Etats membres bénéficient encore de marges de manœuvre significatives.

Ces marges de manœuvre tiennent à ce que certains aspects du système commun de TVA ne donnent lieu qu'à un encadrement général, à ce que, pour certains secteurs ou certaines catégories d'assujettis, des options soient ouvertes aux Etats membres et à ce que les Etats membres puissent, sous conditions, prendre des mesures additionnelles ou des mesures dérogatoires aux dispositions de la directive.

Elles résultent soit de ce que le bon fonctionnement du marché intérieur n'exige – ou n'exigeait – pas une harmonisation complète, soit de la volonté de simplifier la collecte de la taxe ou de lutter plus efficacement contre la fraude, soit encore de compromis politiques.

1.3.3.1. L'harmonisation du système de la TVA n'est pas complète

Certaines marges de manœuvre des Etats membres tiennent à ce que le bon fonctionnement du marché intérieur n'exige pas une harmonisation complète.

Il est particulièrement ainsi en matière de taux.

Ainsi qu'il a été dit[127], le niveau des taux n'a de réelle importance qu'au stade de la consommation finale par les ménages ou les administrations publiques. Dès lors, le système commun de la TVA peut s'accommoder de différences de taux importantes entre les Etats membres lorsqu'elles concernent des opérations qui soit sont imposables dans l'Etat membre de l'acquéreur des biens ou du preneur des services, y compris quand l'acquéreur ou le preneur n'est pas assujetti à la TVA, soit sont localisées et ne donnent pas lieu à des ventes ou des prestations à distance – même si les différences de taux peuvent avoir des effets négatifs dans les zones frontalières.

Les catégories de biens et services énumérées à l'annexe III à la directive, auxquelles un taux réduit peut être appliqué, répondent à ces caractéristiques. Les Etats membres sont donc libres de déterminer, parmi ces catégories de biens et services[128], celles auxquelles ils

---

[125] Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

[126] La disposition augmentant le taux normal de la TVA a été abrogée par l'article 1er de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 avant son entrée en vigueur, fixée au 1er octobre 2012.

[127] Voir le point 1.2.1.5 *supra*.

[128] Auxquelles il convient d'ajouter, en vertu des articles 102, 103 et 122 de la directive TVA, la fourniture de gaz naturel, d'électricité et de chauffage urbain, les importations d'objets d'art et les livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit (ainsi que les livraisons subséquentes à titre occasionnel) et la fourniture de plantes vivantes et de bois de chauffage, également éligibles à un taux réduit.

appliquent un taux réduit, ainsi que le niveau du taux réduit ou des taux réduits qu'ils appliquent, dans le respect du taux minimal de 5%.

Plusieurs remarques complémentaires peuvent être ajoutées.

Premièrement, la possibilité d'appliquer, non pas seulement un, mais deux taux réduits, paraît utile.

En effet, dans les Etats membres, comme la France, où l'écart entre le taux normal et le taux réduit est élevé, il est rare que, sauf à y être contraints par la CJUE, des gouvernements fassent le choix d'imposer au taux normal des biens et services précédemment imposés au taux réduit[129].

Dès lors, l'instauration d'un taux intermédiaire et le relèvement progressif de ce taux paraissent une solution plus réaliste pour réduire la dépense fiscale en matière de TVA. C'est ce qu'a décidé le législateur en instaurant un taux intermédiaire de 7%, puis en portant ce taux à 10% à compter du 1er janvier 2014.

Deuxièmement, certaines des catégories de biens et services énumérés à l'annexe III peuvent se prêter à une interprétation extensive. Tel est notamment le cas de la « livraison (…) de logements dans le cadre de la politique sociale » (point 10 de l'annexe) ou de la « livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les Etats membres et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociale (…) » (point 15 de l'annexe).

Ainsi le législateur national a-t-il, à coup de dispositions successives, élargi le champ du taux réduit de TVA sur la fourniture de logements sociaux[130] sans encourir de reproches de la part de la Commission européenne.

Troisièmement, un taux réduit peut être appliqué à des produits ou services dont l'utilisation est par ailleurs découragée par d'autres politiques, aux niveaux interne ou européen : ainsi de certains aliments ou des intrants agricoles.

Quatrièmement, au sein d'une catégorie de biens ou de services déterminée, les Etats membres peuvent choisir de n'appliquer un taux réduit qu'à certaines opérations, sans que le principe de neutralité de la taxe ou, au plan national, le principe constitutionnel d'égalité devant la loi ne paraissent constituer des contraintes juridiques fortes.

Au plan européen, la CJUE, à de nombreuses reprises, a jugé que les Etats membres étaient autorisés à n'appliquer un taux réduit, au sein d'une catégorie de biens et services éligible au taux réduit, qu'à un type de biens ou de services, à la double condition, d'une part, qu'il s'agisse d'un bien ou d'un service identifiable séparément des autres biens ou prestations de la même catégorie et, d'autre part, que l'application d'un taux réduit ne porte pas atteinte au principe de neutralité de la TVA, c'est-à-dire qu'il n'aboutisse pas à ce que des taux différents

---

[129] En France, au cours des vingt dernières années, on peut citer le cas des abonnements relatifs aux livraisons d'électricité, de gaz combustible et d'énergie calorifique. Mais, si l'application du taux réduit a été abrogée par l'article 12 de la loi n° 94-1162 du 29 décembre 1994 de finances pour 1995, elle a été rétablie par l'article 29 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

[130] Voir l'énumération figurant à l'article 278 *sexies* du code général des impôts. Le taux réduit de 5,5% a d'abord concerné l'acquisition ou la construction de logements sociaux locatifs par un bailleur social, puis il a été étendu aux travaux de réhabilitation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de ces logements, aux ventes de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession agréées, aux ventes et apports de logements à des structures d'hébergement temporaire ou d'urgence, aux ventes et apports de logements neufs à usage de résidence principale destinés à des personnes dont les ressources n'excèdent pas certains plafonds et situés dans des quartiers en rénovation urbaine, aux ventes et apports de locaux à des établissements hébergeant des personnes âgées ou handicapées, aux ventes de terrains à bâtir et de droit au bail à construction en vue de l'acquisition de logements neufs à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain.

soient appliqués à des biens ou services regardés par un consommateur moyen comme semblables et comme répondant à un même besoin[131].

Faisant application de cette grille d'analyse, elle a ainsi jugé que des taux de TVA différents pouvaient être appliqués aux médicaments remboursés par la sécurité sociale et aux autres médicaments[132], aux livraisons de gaz et d'électricité par réseaux publics et aux livraisons de gaz et d'électricité par d'autres réseaux[133], aux prestations de transport de corps et aux autres prestations de pompes funèbres, [134], aux services de taxi et aux services de location de voiture avec chauffeur[135] ou encore aux livres imprimés sur papier et aux livres imprimés sur un autre support physique[136].

Au plan national, le Conseil constitutionnel juge, en application d'une jurisprudence établie[137], que le principe d'égalité « ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ».

Saisi de la question de la conformité à ce principe de l'application du taux intermédiaire de 7% aux « ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate », à l'exclusion des autres livraisons de biens alimentaires, imposés à 5,5%[138], de l'application du taux normal de la TVA aux margarines et graisses végétales, à l'exclusion des autres corps gras alimentaires[139], ou de l'application du taux de 5,5% de la TVA aux seuls spectacles de variétés autres que « ceux qui sont donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances »[140], le Conseil constitutionnel a, à chaque fois, jugé que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devait être rejeté.

Cinquièmement, la question se pose de savoir si, au regard de la jurisprudence, notamment la jurisprudence de la CJUE, il est possible d'appliquer à un même bien deux taux différents selon la manière dont il est produit.

Cette question a été posée à la suite de l'adoption de l'article 76 de la loi du 13 juillet 2006[141], par lequel le champ d'application du taux de 5,5% a été étendu à la « fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 60% à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération »[142].

Il paraît en effet difficile de soutenir que, du point de vue du consommateur, la chaleur fournie à partir d'énergies renouvelables réponde à un besoin différent de la chaleur fournie, par exemple, à partir d'énergies fossiles.

Cette disposition ne paraît toutefois avoir fait l'objet d'aucun contentieux et la Commission européenne ne paraît avoir adressé aux autorités françaises aucun avis motivé sur ce point.

---

131 CJUE, 10 novembre 2011, *The Rank Group*, aff. C-259/10 et C-260/10.

132 CJCE, 3 mai 2001, *Commission c/ France*, aff. C-481/98.

133 CJCE, 8 mai 2003, *Commission c/ France*, aff. C-384/01.

134 CJUE, 6 mai 2010, *Commission c/ France*, aff. C-94/09.

135 CJUE, 27 février 2014, *Pro Med Logistik GmbH*, aff. C-454/12 et C-455/12.

136 CJUE, 11 septembre 2014, *K Oy*, aff. C-219/13.

137 Voir, pour la première adoption de cette formule, la décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997.

138 Décision n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011, cons. 5 à 10.

139 Décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011.

140 Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 52 à 54.

141 Loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement.

142 Le seuil de 60% a été abaissé à 50% par l'article 73 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008. Cette disposition est aujourd'hui codifiée au B de l'article 278-0 *bis* du code général des impôts.

D'autres aspects du système commun de TVA que celui des taux applicables offrent aux Etats membres des marges de manœuvre.

S'agissant du champ d'application de la taxe, les Etats membres sont libres de considérer comme assujetties ou comme non assujetties les personnes qui n'effectuent une activité économique à titre onéreux qu'à titre occasionnel, notamment en matière immobilière[143].

S'agissant des opérations exonérées, les Etats membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations bancaires – opérations portant sur les crédits, les dépôts, les devises, les actions et obligations, ainsi que la gestion des fonds communs de placement – et des mutations ou locations d'immeubles bâtis ou non bâtis[144].

Les Etats membres sont également libres de déterminer les modalités de l'exercice du droit d'option. Ils peuvent ainsi laisser aux assujettis le droit d'opter opération par opération ou exiger d'eux qu'ils optent pour l'imposition à la TVA de l'ensemble de leurs opérations, restreindre le champ de l'option à certaines catégories d'opérations ou encore prévoir une option révocable ou irrévocable.

Ce sont ainsi des secteurs importants de l'économie dont le régime d'imposition peut être déterminé par les Etats membres.

Plusieurs arguments justifient cette situation. Premièrement, il s'agit de marchés qui, au moment de l'adoption de la sixième directive TVA, demeuraient largement cloisonnés au niveau national et pour lesquels les risques de distorsion entre Etats membres étaient moindres. Deuxièmement, ces secteurs faisaient, dans les Etats membres, l'objet d'impositions spécifiques auxquelles les Etats membres étaient peu disposés à renoncer. Troisièmement, la définition de la base d'imposition des services financiers se heurte à des difficultés théoriques et pratiques.

Par ailleurs, les Etats membres peuvent subordonner l'exonération des activités d'intérêt général énumérées à l'article 132 de la directive TVA – soins hospitaliers et médicaux, aides aux personnes, enseignement, service postal notamment – à des conditions tenant à ce que ces services soient rendus par des organismes à but non lucratif ou à ce que les prix soient homologués par les autorités publiques[145].

Ainsi, des pans importants de ces secteurs d'activité pourraient être imposés à la TVA.

S'agissant du droit à déduction, les Etats membres disposent également d'une certaine marge de manœuvre, alors qu'il constitue l'une des caractéristiques essentielles de la taxe et que, selon les solutions retenues, l'impact pour les opérateurs peut varier sensiblement et, par suite, peser sur la neutralité de la taxe.

En ce qui concerne les assujettis qui effectuent à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, ils peuvent, d'une part, soit les obliger à recourir à la règle de l'affectation, qui consiste à déterminer, au cas par cas, la proportion du bien ou du service acheté qui est utilisé pour la réalisation d'opérations imposées à la TVA, ou à la règle du prorata de déduction, qui consiste à considérer que tous les biens et services achetés sont utilisés dans la même proportion pour la réalisation d'opérations imposées à la TVA, de manière globale ou différenciée par secteur d'activité, soit les autoriser à recourir à la règle de leur choix.

D'autre part, ils peuvent prévoir que les subventions non directement liées aux prix soient incluses au dénominateur pour le calcul du prorata de déduction[146].

---

[143] Article 12 de la directive TVA.

[144] Article 137 de la directive TVA.

[145] Article 133 de la directive TVA.

[146] Article 173 et article 174, paragraphe 1, de la directive TVA.

1.3.3.2. Les Etats membres peuvent appliquer des mesures particulières aux fins de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude

La directive TVA réserve aux Etats membres des marges de manœuvre aux fins de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude. Elle prévoit des régimes particuliers pour les petites entreprises et les producteurs agricoles. Dans le même but, elle autorise également les Etats membres, sous conditions, à prendre des mesures additionnelles ou des mesures dérogatoires.

En premier lieu, les Etats membres peuvent offrir aux petites entreprises, y compris les petites entreprises agricoles, la possibilité d'opter pour des régimes simplifiés d'imposition et de perception de la TVA, tels que des régimes de forfait ou de franchise, et offrir aux producteurs agricoles la possibilité d'opter pour un régime forfaitaire visant à compenser la charge de TVA grevant leurs achats de biens et services[147].

Le régime de la franchise en base[148] et le régime simplifié d'imposition[149] ont ainsi été instaurés en faveur des PME.

Les assujettis, établis en France[150], dont le chiffre d'affaires, hors TVA[151], de l'année précédente était inférieur à 82 200 euros – ou 32 900 euros s'il est afférent à des prestations de services[152] – bénéficient au titre de l'année en cours, et tant que le chiffre d'affaires ne franchit pas ce seuil, d'une franchise qui les dispense du paiement de la TVA[153].

Ce régime s'applique de plein droit aux entreprises nouvelles. Les exploitants agricoles n'y sont pas éligibles.

En contrepartie, ces assujettis ne peuvent pas déduire la TVA d'amont : le régime de la franchise en base a donc les mêmes effets qu'une exonération de TVA. Les assujettis peuvent néanmoins toujours opter pour l'imposition à la TVA selon le régime normal.

En outre, les entreprises établies en France dont le chiffre d'affaires, hors TVA, est inférieur à 783 000 euros si leur commerce principal est la vente de marchandises ou de denrées alimentaires, à consommer sur place ou à emporter, ou la fourniture de logements ou à 236 000 euros si elles réalisent principalement d'autres prestations de services peuvent bénéficier d'un régime simplifié. A ce titre, elles ne sont pas tenues au dépôt de déclarations mensuelles, mais seulement au versement d'acomptes trimestriels, égaux au quart de la taxe due au titre de l'année précédente[154], qui font l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle.

L'application du régime simplifié est exclusive de l'application du régime de la franchise en base. Les entreprises peuvent néanmoins toujours opter pour l'imposition à la TVA selon le régime normal.

Par ailleurs, des régimes spécifiques ont été instaurés en faveur des exploitants agricoles.

---

[147] Articles 281 et suivants de la directive TVA.

[148] Articles 293 B à 293 G du code général des impôts.

[149] Article 302 *septies* A du code général des impôts.

[150] Le fait d'exclure les assujettis établis dans d'autres Etats membres d'un régime de franchise n'est pas contraire aux articles 282 et 283 de la directive TVA : CJUE, 26 octobre 2010, *Ingrid Schmelz*, aff. C-97/09.

[151] CE, 13 février 2013, *Abi Aad*, n° 342197.

[152] Hors les ventes à consommer sur place et les prestations d'hébergement.

[153] Bien que ces plafonds excèdent le plafond de 5 000 euros, à actualiser pour maintenir sa valeur réelle, prévu par l'article 286 de la directive TVA, les autorités françaises n'ont pas sollicité de dérogation de la part de la Commission. Des Etats membres ont cependant obtenu des dérogations pour fixer les plafonds du régime de la franchise en base à des niveaux supérieurs au niveau des plafonds appliqués en France.

[154] Sauf si la TVA due au titre de l'année précédente était inférieure à 1 000 euros, auquel cas les entreprises sont dispensées du versement d'acomptes.

Si leurs recettes annuelles dépassent 46 000 euros, ou sur option, les exploitants agricoles sont imposés à la TVA sur les livraisons de biens qu'ils effectuent, selon des modalités simplifiées[155].

Si, en revanche, leurs recettes annuelles sont inférieures à ce seuil, ils sont exonérés de TVA sur leurs livraisons, mais bénéficient d'un remboursement forfaitaire, destiné à compenser la TVA grevant leurs intrants, qui est égal, selon les produits qu'ils vendent, soit à 4,43% soit à 5,59% de leurs recettes[156].

En deuxième lieu, des marges de manœuvre sont laissées aux Etats membres pour alléger les obligations déclaratives et de paiement des entreprises.

Ainsi, les Etats membres sont autorisés à considérer comme un seul assujetti les personnes, établies dans le même Etat, qui, quoiqu'indépendantes juridiquement, sont étroitement liées entre elles[157] : les opérations internes à des groupes ne sont donc plus taxées[158].

Cette faculté, appelée le « groupement TVA », n'a pas été mise en œuvre en France, au motif qu'elle rend plus difficile le contrôle de l'administration.

Toutefois, ainsi que le recommandait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, un redevable peut choisir d'acquitter la TVA due par les sociétés dont il détient plus de la moitié du capital ou des droits de vote, ce qui lui permet de consolider les dettes et les crédits de TVA à l'échelle du groupe[159].

Les Etats membres peuvent également considérer que les transmissions universelles de patrimoine ne donnent lieu à aucune livraison de biens[160].

De même, ils peuvent exonérer de TVA les livraisons de biens, qui ne visent pas à une consommation finale des biens, qui sont destinés à être placés sous un régime d'entrepôt douanier ou qui sont réalisées sous un tel régime[161] ou, sous conditions, les acquisitions intracommunautaires de biens destinés à être exportés[162].

Ils ont également la faculté de prévoir, pour une série d'opérations, que la taxe est due, non par l'assujetti qui livre le bien ou rend le service, mais par celui qui en est le destinataire ou le preneur. Tel est notamment le cas pour les livraisons d'immeubles, les travaux dans les logements, les livraisons de matériaux usagés ainsi que pour les opérations effectuées par un assujetti qui n'est pas établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due[163].

Ils peuvent aussi prévoir des règles plus favorables aux assujettis en matière de paiement de la taxe[164], de définition des périodes imposables, de dépôt des déclarations[165] ou de dépôt des déclarations d'échanges de biens[166].

En troisième lieu, les Etats membres peuvent prendre des mesures particulières pour lutter contre la fraude à la TVA.

---

155 Article 298 *bis* du code général des impôts.

156 Article 298 *quater* du code général des impôts.

157 Article 11 de la directive TVA.

158 CJCE, 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, aff. C-162/07.

159 Article 1693 *ter* du code général des impôts, créé par l'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

160 Article 19 de la directive TVA, transposé à l'article 257 *bis* du code général des impôts.

161 Articles 155 à 163 de la directive TVA.

162 Article 164 de la directive TVA.

163 Articles 194 et 199 de la directive TVA.

164 Déconnexion entre le paiement et le dépôt de la déclaration (article 206 de la directive TVA), report du paiement de la TVA due à l'importation (article 211 de la même directive).

165 Articles 252 et 272 de la directive TVA.

166 Articles 263 et 269 à 271 de la directive TVA.

Certaines d'entre elles sont expressément prévues dans la directive TVA : remise en cause de la base d'imposition en cas d'opérations à destination de personnes ayant des liens familiaux ou personnels[167], désignation d'un représentant fiscal lorsque le redevable n'est pas établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due[168], désignation d'une personne comme étant solidairement responsable du paiement de la taxe par le redevable[169], renforcement des informations contenues dans les déclarations d'échanges de biens[170], instauration d'une déclaration des acquisitions intracommunautaires[171].

Par ailleurs, en vertu de l'article 273 de la directive TVA, les Etats membres peuvent prendre des mesures additionnelles pour éviter la fraude, à condition qu'elles n'aboutissent pas à traiter défavorablement les opérations entre Etats membres et ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière.

Enfin, en vertu de l'article 395 de la directive TVA[172], les Etats membres peuvent demander l'autorisation d'appliquer des mesures dérogatoires à la directive TVA, afin de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude. De telles mesures doivent toutefois recevoir l'accord du Conseil, statuant à l'unanimité, sur proposition de la Commission européenne.

1.3.3.3. L'instauration du système commun de TVA s'est accompagnée du maintien de mesures dérogatoires propres à chaque Etat membre

En raison, notamment, de ce que la matière fiscale est régie, au niveau européen, par la règle de l'unanimité, l'adoption de directives harmonisant les dispositions en matière de TVA n'a souvent pu être obtenue qu'au prix du maintien de dispositions transitoires à caractère dérogatoire.

Ces dispositions, nombreuses, sont codifiées aux articles 104 à 129, 176 et 370 à 392 de la directive TVA.

En vertu de ces dispositions, les Etats membres ont été autorisés à continuer à exonérer des opérations taxables ou à imposer des opérations exonérées, à appliquer des règles dérogatoires en matière de taux[173] ou encore à maintenir les exclusions du droit à déduction en vigueur dans leur droit national, soit au 1er janvier 1979, soit, pour ceux qui ont adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion.

C'est en vertu de ces dispositions, qualifiées de « clauses de gel », que la France a été notamment autorisée à exonérer les droits d'entrée à certaines manifestations sportives, à appliquer le taux « super réduit » de 2,1% à certaines opérations, telles que la livraison de médicaments remboursés par la sécurité sociale ou la vente de journaux ou à exclure du droit à déduction la TVA grevant les acquisitions de véhicules conçus pour transporter des personnes, les dépenses de transport de personnes, les essences utilisées comme carburant et, dans la limite de 20%, les gazoles utilisés comme carburant.

Les Etats membres ne peuvent pas étendre le champ des dispositions couvertes par de telles clauses de gel. Ils peuvent, au contraire, renoncer à appliquer ces dispositions et ne le faire

---

[167] Article 80 de la directive TVA.

[168] Article 204 de la directive TVA.

[169] Article 205 de la directive TVA.

[170] Article 266 de la directive TVA.

[171] Article 268 de la directive TVA.

[172] Et de l'article 343 de la directive TVA pour ce qui concerne les régimes d'imposition sur la marge bénéficiaire.

[173] Application de « taux zéro » (opérations exonérées, mais ouvrant droit à déduction de la taxe d'amont), de taux « super réduits » inférieurs à 5% pour certaines catégories de biens et services énumérés à l'annexe III, de taux réduits à des catégories de biens et services non énumérés à cette annexe, dits « taux parkings », ou de taux dérogatoires à certains territoires.

que progressivement[174]. En revanche, tout rapprochement du droit commun de la directive TVA est irréversible.

Le régime d'imposition des droits d'entrée sur les réunions sportives fournit une illustration du maniement de ces clauses de gel.

Sur le fondement de l'article 371 de la directive TVA et du point 1 de la partie B de l'annexe X à cette directive étaient exonérés, en application du 3° de l'article 261 E du code général des impôts, « les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives *soumises* à l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements[175] ».

Commentant ces dispositions dans une instruction administrative, l'administration a indiqué qu'étaient exonérés les droits d'entrée afférents à toutes les réunions sportives *entrant dans le champ d'application* de l'impôt sur les spectacles, y compris celles qui faisaient l'objet d'une exonération.

La Commission européenne, qui a adressé à la France un avis motivé le 10 juillet 2014, y a vu une extension du champ des dispositions couvertes par la clause de gel[176].

En réaction, le Gouvernement, renonçant au bénéfice de la clause de gel résultant de l'article 371 de la directive TVA, a proposé que les droits d'entrée aux réunions sportives soient désormais imposés, non plus à l'impôt sur les spectacles, mais à la TVA, au taux réduit de 5,5%, afin, notamment que les organisateurs de ces réunions, principalement les clubs de football professionnels, ne soient plus redevables de la taxe sur les salaires et puissent déduire la TVA grevant leur activité, notamment la TVA grevant le coût de construction ou de rénovation des stades[177].

2. Le système commun de TVA demeure perfectible

Pour les Etats membres de l'Union européenne, la TVA poursuit trois objectifs : la neutralité, la simplicité et le rendement.

Or, au regard de chacun de ces objectifs, le système commun de TVA est aujourd'hui perfectible, soit que des objectifs, tels que la neutralité, aient été imparfaitement atteints, soit que d'autres objectifs, tels que le rendement, soient menacés, notamment par le développement de la fraude.

Si, au cours des quinze dernières années, des progrès ont été accomplis, les modifications apportées, notamment au niveau européen, demeurent insuffisantes.

2.1. L'objectif de neutralité de la TVA est imparfaitement atteint

Selon une jurisprudence établie, le principe de neutralité fiscale, et en particulier le droit à déduction, constitue « un principe fondamental inhérent au système commun de la TVA »[178].

Toutefois, s'il est la traduction, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement, il n'a pas, à la différence de ce dernier principe, de valeur constitutionnelle ; il

---

[174] C'est-à-dire, par exemple, relever progressivement le niveau d'un taux dérogatoire ou n'imposer qu'une partie des opérations qui étaient auparavant exonérées.

[175] Codifié aux articles 1559 à 1566 du code général des impôts.

[176] Le Conseil d'Etat, saisi de pourvois de clubs de football professionnel, devrait prochainement se prononcer sur la question.

[177] Article 21 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.

[178] CJCE, 10 avril 2008, *Marks & Spencer plc*, aff. C-309/06, point 49, 10 juillet 2008, *Alicja Sosnowska*, aff. C-25/07, point 14 ou 23 avril 2009, *PARAT*, aff. C-74/08, point 15.

nécessite donc une élaboration législative et peut faire l'objet de précisions, qui aboutissent à en limiter la portée[179].

Si le système commun de TVA n'est pas entièrement conforme à l'objectif de neutralité ainsi affiché, c'est pour des raisons tenant principalement à ce que des opérations sont situées hors du champ d'application ou exonérées de la taxe et à ce que les règles relatives au droit à déduction sont insuffisamment harmonisées.

2.1.1. La non-imposition de certaines catégories d'opérations porte atteinte au principe de neutralité de la taxe

2.1.1.1. Les effets des rémanences

La circonstance que certaines opérations économiques soient situées hors du champ d'application de la taxe ou exonérées porte atteinte au bon fonctionnement de la TVA et engendre des distorsions de concurrence.

Ainsi qu'il a été dit[180], en vertu de l'article 168 de la directive TVA, transposé au 1 du I de l'article 271 du code général des impôts, le fait qu'une opération ne soit pas imposée a pour corollaire l'exclusion du droit à déduction de la TVA ayant grevé les biens et services utilisés pour les besoins de cette opération.

La taxe supportée en amont par la personne qui effectue des opérations non imposées n'est donc pas automatiquement répercutée dans son intégralité sur le destinataire des biens ou services, mais constitue pour cette personne une charge, désignée sous le nom de rémanence de TVA, qu'elle ne pourra répercuter dans le prix de vente que dans la mesure où les conditions de marché le lui permettent et que l'acquéreur, s'il réalise des opérations ouvrant droit à déduction, ne pourra pas déduire de la TVA qu'il collecte.

La non-imposition à la TVA d'une catégorie d'opérations ou d'un secteur d'activité dans son ensemble présente des inconvénients de plusieurs ordres.

D'une part, elle influe sur les choix des fournisseurs de biens ou des prestataires de services situés hors du champ d'application ou exonérés de la taxe. La TVA grevant les investissements n'étant pas déductible, ces opérateurs sont incités à recourir à des biens ou services eux-mêmes non grevés de TVA. Surtout, ils sont incités à réduire le montant de leurs investissements et à maintenir des méthodes de production obsolètes.

D'autre part, elle influe sur les choix des consommateurs. En effet, la non-imposition à la TVA distord les prix relatifs des différents biens et services dans l'économie.

Toutefois, l'effet des rémanences de TVA sur les prix dépend non seulement de la part des opérations non imposées dans le prix final des biens et services, mais surtout de leur place dans le circuit de production.

Quand est exonérée l'opération finale de fourniture du bien ou du service au consommateur, la valeur ajoutée produite jusqu'au stade précédant la vente au consommateur final est taxée, et seule la marge de la personne qui fournit le bien ou le service au consommateur final n'est pas imposée. Le consommateur supporte indirectement la taxe ayant grevé les opérations d'amont par le biais de la répercussion sur le prix de vente des rémanences de taxe subies par la personne qui lui a fourni le bien ou le service ; mais le prix final est réduit.

En revanche, la non-imposition d'une opération intermédiaire, dès lors qu'elle interdit la déduction de la taxe ayant grevé les opérations d'amont, a pour effet paradoxal de renchérir,

---

[179] CJCE, 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark A/S*, aff. C-174/08, points 42 et 43.

[180] Voir le point 1.2.1.2 *supra*.

à hauteur de cette rémanence de taxe, le prix, qui est un prix hors taxe, facturé à son client assujetti par l'opérateur qui effectue l'opération non imposée. Le prix de vente au consommateur final est donc augmenté d'un montant égal à la somme de cette rémanence et de la part de la TVA sur le prix final du bien ou du service correspondant à cette rémanence.

Cet effet inflationniste est d'autant plus important que l'opération non imposée est située en aval du circuit de production, car la charge de TVA d'amont y est la plus élevée. La situation la plus défavorable est donc celle où l'opération non imposée est l'opération précédant l'opération de vente au consommateur final[181].

Plusieurs remarques complémentaires peuvent être ajoutées.

Premièrement, alors que le niveau du taux de TVA est de peu d'importance pour les opérations entre assujettis réalisant des opérations ouvrant droit à déduction, il en va différemment lorsque des opérations sont soit non assujetties à la TVA, soit exonérées. En effet, plus le taux de TVA sur les opérations en amont de l'opération exonérée est élevé, plus les rémanences sont importantes.

Deuxièmement, afin de ne pas pénaliser les personnes qui effectuent des opérations non imposées et qui s'associent pour réaliser certaines prestations, elles peuvent ne pas soumettre ces prestations à la TVA.

Aux termes de l'article 261 B du code général des impôts, transposant l'article 132, paragraphe 1, point f, de la directive TVA, « *les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont exonérés de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes* ».

Par dérogation au principe selon lequel la TVA est applicable aux opérations effectuées même à prix coûtant, ces dispositions autorisent l'exonération de certaines prestations et permettent que la mise en commun de moyens pour rendre des services ne soit pas grevée d'un coût fiscal supplémentaire par rapport à l'internalisation du service.

Si ces dispositions ont été interprétées de façon souple par l'administration et par le juge, le bénéfice de l'exonération demeure subordonné à des conditions qui en limitent l'usage :

- ces dispositions ne concernent que des prestations de services rendues aux membres d'un groupement. Si un groupement doit comporter au moins deux membres[182], il est admis, d'une part, qu'un groupement ne soit pas doté de la personnalité juridique, mais constitue un simple groupement de fait[183] et, d'autre part, qu'il ne rende des prestations qu'à un seul ou à quelques-uns de ses membres[184] ;

- les services rendus par le groupement doivent l'être au seul bénéfice de ses membres et pour les besoins de leurs activités non imposées à la TVA. Toutefois, il est admis, d'une part, que le groupement rende des prestations à des personnes extérieures au groupement, pourvu que ces prestations soient imposées à la TVA[185] et, d'autre part, que les membres d'un

---

[181] Voir l'annexe 4 illustrant les effets de l'exonération de TVA d'une opération sur le prix de vente final d'un bien ou d'un service.

[182] CE, 10 juillet 2012, *Médéric Prévoyance*, n° 345595, concl. Legras, par laquelle il a été jugé qu'une convention de mise à disposition entre une institution de prévoyance et sa filiale ne pouvait pas constituer un groupement au sens de l'article 261 B du code général des impôts.

[183] Voir la doctrine administrative codifiée sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n° 20.

[184] CJCE, 11 décembre 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, aff. C-407/07.

[185] CE, 8 juillet 2002, *Caisse fédéral du Crédit mutuel d'Anjou*, n° 212867, concl. Collin.

groupement puissent être redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations tant qu'ils effectuent de façon prépondérante des opérations non imposées[186] ;

- les services doivent être facturés à prix coûtant et à proportion des services consommés par chaque membre ;

- enfin, l'exonération ne doit pas, à elle seule, risquer de provoquer, dans l'immédiat ou dans le futur, des distorsions de concurrence au détriment des personnes qui rendent des services identiques à ceux du groupement[187]. Cela étant, cette condition n'est pas reprise à l'article 261 B du code général des impôts.

Troisièmement, l'effet de la non-imposition à la TVA doit tenir compte de l'existence de la taxe sur les salaires, qui constitue une imposition spécifique à la France et dont le produit est affecté aux organismes de sécurité sociale[188].

En vertu des articles 231 et suivants du code général des impôts, tout employeur établi en France[189] qui, au cours de l'année civile précédente, n'a pas été assujetti à la TVA ou ne l'a pas été sur au moins 90% de son chiffre d'affaires est redevable d'une taxe, appelée taxe sur les salaires, dont l'assiette est constituée du montant des rémunérations qu'il verse à son personnel salarié travaillant en France[190] et dont le taux varie en fonction du montant des rémunérations individuelles[191].

Diverses catégories d'organismes sont cependant exonérées de la taxe, notamment les collectivités territoriales et leurs groupements, les services départementaux d'incendie et de secours ou les établissements d'enseignement supérieur.

La taxe sur les salaires a été jugée compatible avec l'article 401 de la directive TVA[192], ainsi qu'avec le principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques[193].

Si elle réduit l'incitation, résultant des rémanences de TVA, à recourir à l'autoproduction plutôt qu'à l'investissement et n'est donc pas dépourvue de toute justification sur le plan théorique, la taxe sur les salaires renchérit les coûts de production.

Il résulte des développements qui précèdent que, si la non-imposition à la TVA de certaines opérations économiques produit toujours des effets distorsifs, ses effets sont, de manière générale, particulièrement critiquables :

- lorsqu'elle concerne des opérations entre assujettis, à un stade précédant la vente au consommateur final, puisque les effets distorsifs sur les prix sont importants et pénalisent les consommateurs ;

- ou lorsqu'elle concerne des biens ou des services auxquels peuvent être substitués des biens ou des services imposés à la TVA, puisqu'elle provoque des distorsions de concurrence.

---

186 Cette condition étant supposée remplie lorsque le chiffre d'affaires des opérations imposées à la TVA n'excède pas 20% du chiffre d'affaires total : voir la doctrine administrative codifiée sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n° 50.

187 CJCE, 20 novembre 2003, *Taksatorringen*, aff. C-8/01.

188 Le rendement prévu pour 2015 est de 13,6 milliards d'euros : voir le tome I de l'évaluation des voies et moyens annexé à la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015.

189 En l'absence de disposition en ce sens dans la loi, cette précision résulte des règles générales de territorialité de l'impôt : voir CE Plén., 30 juin 1982, *SARL « Centre expérimental de recherche et d'études du bâtiment et des travaux publics*, n° 22796, concl. Verny, CE, 18 novembre 1987, *Office national du tourisme de Norvège*, n° 59433, concl. Fouquet, ou, plus récemment, CE, 15 juillet 2004, *Ministre c/ Société Alitalia*, n° 249801, concl. Goulard.

190 A l'exception des rémunérations correspondant aux prestations de sécurité sociale.

191 Pour 2015, le taux en métropole est de 4,25% pour la fraction de la rémunération individuelle annuelle inférieure à 7 666 euros, 8,5% pour la fraction comprise entre 7 666 euros et 15 308 euros, 13,6% pour la fraction comprise entre 15 308 euros et 151 208 euros et 20% pour la fraction excédant 151 208 euros.

192 CE, 21 décembre 2007, *SASP Football Club de Metz*, n° 295646, concl. Collin.

193 Décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010.

Ce constat incite à apprécier de façon critique le régime de TVA de deux catégories d'opérations : les opérations financières et d'assurance, d'une part, et les activités des personnes morales de droit public ou d'intérêt général, d'autre part.

2.1.1.2. Le cas des opérations bancaires et financières

Les opérations énumérées au 1° de l'article 261 C du code général des impôts sont exonérées de TVA. Ne sont pas mentionnées dans cet article, et sont donc imposées à la TVA, les opérations de recouvrement de créance, les opérations de garde ou de gestion portant sur les valeurs mobilières, les opérations de gestion de crédits ou de gestion de garanties ou les opérations sur les monnaies.

En vertu de l'article 260 B du même code, et conformément à l'article 137, paragraphe 1, point a, de la directive TVA, les établissements financiers peuvent opter pour l'imposition à la TVA des opérations qu'ils réalisent. Cette option est générale. Si, pendant longtemps, cette option était définitive, elle peut, depuis le 1er janvier 2005, être révoquée au bout de cinq ans[194].

Il résulte toutefois de l'article 260 C du même code que les intérêts, les frais et commissions perçus lors de l'émission, du placement ou de la cession d'actions ou d'obligations ou les opérations sur les devises, c'est-à-dire, en pratique, les principales opérations réalisées par les établissements financiers, sont exclues du champ de l'option.

Or, ces prestations sont rendues, non pas seulement à des clients non assujettis, mais aussi à des clients assujettis. L'exonération de TVA des opérations bancaires et financières vient donc renchérir le prix des biens et services produits ou rendus par les entreprises qui recourent aux services des établissements financiers.

Il en va de même des opérations d'assurance et de réassurance et des opérations effectuées par les courtiers et intermédiaires en assurance, qui, en vertu de l'article 135, paragraphe 1, point a, de la directive TVA, transposé au 2° de l'article 261 C du code général des impôts, sont exonérées de TVA sans possibilité d'option, y compris lorsqu'elles sont rendues à des assurés assujettis à la TVA.

Il n'en va différemment que dans les cas particuliers où les services bancaires et financiers ou les services d'assurance ou de réassurance soit sont rendus à des personnes établies ou domiciliées en dehors de l'Union européenne, soit se rapportent à des exportations de biens, soit ne sont pas imposables en France, mais ouvriraient droit à déduction si leur lieu d'imposition se situait en France : en vertu de l'article 169 de la directive TVA, transposé au V de l'article 271 du code général des impôts, ces opérations ouvrent en effet droit à déduction de la TVA d'amont.

Ces dispositions peuvent être source d'avantages concurrentiels pour des opérateurs nationaux. Ainsi, une société de gestion qui opte en faveur de l'imposition à la TVA de ses prestations, lorsqu'elle rend des services à des personnes assujetties établies dans des Etats membres où ces services sont exonérés de TVA, facture ses prestations sans les imposer à la TVA tout en pouvant déduire la TVA d'amont.

2.1.1.3. Le cas des opérations effectuées par les personnes morales de droit public

Certaines des opérations effectuées par les personnes morales de droit public le sont à destination de personnes assujetties à la TVA. Il en va notamment ainsi des prestations de collecte et de traitement des déchets, des prestations d'assainissement, de péage, de

[194] Article 85 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, puis l'article 17 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

stationnement ou de certaines prestations de formation professionnelle. La non-imposition à la TVA de ces prestations renchérit les coûts de production des entreprises qui recourent à ces services.

D'autres opérations sont effectuées à destination de personnes non assujetties à la TVA. Il en va ainsi, outre des prestations précédemment citées, des prestations de soins, d'enseignement ou de pompes funèbres. La non-imposition à la TVA de ces prestations peut être source de distorsions de concurrence vis-à-vis de personnes morales de droit privé qui effectuent des opérations analogues, lorsque ces opérations – par exemple les prestations de pompes funèbres – sont imposées à la TVA.

La jurisprudence récente de la CJUE devrait certes conduire à réduire l'ampleur de ces distorsions. Elle a en effet retenu une conception plus exigeante des deux conditions énoncées à l'article 13 de la directive TVA.

Pour ce qui concerne la première condition, la CJUE a d'abord énoncé qu'elle renvoyait, non au champ d'activités ou à l'objet de l'organisme de droit public, mais aux modalités juridiques d'exercice de cette activité en droit national[195]. Outre que cette condition pouvait être respectée pour un large nombre d'opérations, elle laissait une large latitude aux Etats membres.

Toutefois, dans un arrêt récent, elle a jugé que « cette dérogation vise principalement les activités accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorités publiques qui, tout en étant de nature économique, sont étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique »[196].

En dépit de l'emploi prudent du mot « principalement », il semble que ne puissent être placées hors du champ d'application de la TVA que les opérations liées à l'usage de prérogatives de puissance publique.

Pour ce qui concerne la seconde condition, la CJUE a d'abord laissé au juge national le soin d'apprécier, au vu des circonstances de chaque espèce, l'existence de distorsions de concurrence[197].

Désormais, elle juge que « les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que cette évaluation porte sur un marché local en particulier »[198].

Elle a également jugé que la condition tenant à l'absence de distorsion de concurrence devait être considérée comme n'étant pas remplie, non pas seulement quand le non-assujettissement des opérations effectuées par un organisme de droit public pénalise, mais également quand il favorise ses concurrents de droit privé[199].

---

[195] CJCE, 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergaro*, aff. C-231/87, par lequel elle a jugé que « *les activités exercées 'en tant qu'autorités publiques' (…) sont celles accomplies par les organismes de droit public dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés* ».

[196] CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council*, aff. C-288/07, point 31, venant après l'arrêt CJCE, 14 décembre 2000, *Câmara Municipal do Porto*, aff. C-446/98, par lequel elle avait déjà jugé, s'agissant d'une activité de parcmètres et de parcs de stationnement, que, si la circonstance que les terrains appartiennent au domaine public ou privé d'une collectivité n'impliquait pas que cette activité soit située hors du champ d'application de la taxe, une telle conclusion pouvait résulter de ce que l'organisme public fasse usage de prérogatives de puissance publique.

[197] CJCE, 8 juin 2006, *Feuerbestattungsverein Halle eV*, aff. C-430/04, point 27.

[198] Arrêt *Isle of Wight Council* précité, point 53.

[199] CJCE, 4 juin 2009, *Finanzamt Düsseldorf-Süd c/ SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, aff. C-102/08.

C'est donc de manière abstraite et générale, et non de manière concrète et propre aux activités de chaque organisme public, que le respect de la condition tenant à l'absence de distorsion de concurrence doit être apprécié.

Le Conseil d'Etat a fait application de cette jurisprudence dans une décision récente[200].

Par ailleurs, cette jurisprudence a incité l'administration à modifier sa doctrine relative aux redevances d'affermage perçues par les collectivités publiques qui, après avoir réalisé elles-mêmes des investissements, les mettent à disposition d'un délégataire. Pour la réalisation des investissements, et sauf s'il ressort des termes du contrat de délégation de service public que la redevance n'est pas la contrepartie du service rendu au délégataire, les collectivités publiques sont désormais regardées comme des assujettis et peuvent déduire la TVA ayant grevé les investissements[201].

Toutefois, nombre des prestations qui sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la TVA se rapportent à des activités d'intérêt général et peuvent être exonérées sur le fondement des articles 132 et 133 de la directive TVA.

Or, la CJUE a jugé que des prestations mentionnées à l'article 132 de la directive TVA pouvaient suivre des régimes de TVA distincts selon les fins poursuivies et les conditions dans lesquelles ces prestations sont rendues[202].

2.1.2. Les règles relatives au droit à déduction sont insuffisamment harmonisées

En premier lieu, ainsi qu'il a été dit, les Etats membres peuvent soit obliger les assujettis qui effectuent à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à recourir à la règle de l'affectation ou à la règle du prorata de déduction, de manière globale ou différenciée par secteur d'activité, soit les autoriser à recourir à la règle de leur choix.

En outre, ils peuvent également prévoir que les subventions non directement liées aux prix soient incluses au dénominateur pour le calcul du prorata de déduction.

Or, selon la méthode utilisée, le montant de taxe déductible peut varier fortement et la prise en compte des subventions non directement liées au prix dans la détermination du prorata a pour effet de dégrader systématiquement le droit à déduction des opérateurs qui bénéficient de tels formes de soutien.

En deuxième lieu, les opérations exclues du droit à déduction par détermination de la loi diffèrent d'un Etat membre à l'autre.

L'article 176 de la directive TVA autorise en effet les Etats membres à exclure du droit à déduction, non seulement les dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, mais également, en vertu d'une « clause de gel », et dans l'attente d'un accord unanime sur la

---

[200] CE, 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, n° 307856, concl. Legras, par laquelle il a été jugé qu'une cour administrative d'appel a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, estimer que le non-assujettissement à la TVA du droit d'accès à une plage entraînait, « eu égard à la nature de l'activité en cause et aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite », une distorsion de concurrence. Si la référence aux conditions d'exploitation introduit un aspect concret dans l'appréciation de l'existence de distorsions de concurrence, elle n'implique ni la définition d'un marché local pertinent, ni l'examen des conditions de concurrence dans ce marché.

[201] Instruction administrative publiée au BOI 3 1-9-10, point 54 à 56. L'impact de ce changement de doctrine ne doit cependant pas être surestimé. Auparavant, les collectivités publiques étaient en effet autorisées, sur le fondement du I de l'article 210 de l'annexe II au code général des impôts, à transférer le droit à déduction de la taxe ayant grevé certaines immobilisations au délégataire, bien que ce dernier ne soit pas propriétaire des immobilisations, et pouvaient donc inclure ces sommes dans le calcul du montant de la redevance. Désormais, ces collectivités peuvent directement déduire le montant de la taxe ayant grevé ces immobilisations.

[202] Arrêt *Minister Finansów c/ MDDP* précité.

liste des biens et services exclus du droit à déduction, celles que les Etats membres excluaient du droit à déduction au 1er janvier 1979.

Or, en dépit des propositions de directive de la Commission européenne sur le sujet, les Etats membres n'ont pas réussi à s'accorder sur la liste des opérations exclues du droit à déduction.

En troisième lieu, alors même que les dispositions de la directive relatives au droit à déduction ne comportent aucune réserve de cet ordre, l'exercice du droit à déduction est limité par les règles de territorialité de la TVA.

C'est ce qui résulte d'un arrêt récent de la CJUE[203], par lequel elle a jugé qu'alors même que le siège et les succursales d'une société forment une entité unique pour les besoins de la TVA, y compris quand ils sont établis dans des Etats membres différents[204], une société ne peut pas, pour la détermination du prorata de déduction qui lui est applicable, prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres Etats membres.

Si cette interprétation de la directive est notamment justifiée par le fait que les Etats membres disposent d'une marge de manœuvre importante dans la fixation des règles du droit à déduction, il demeure qu'elle heurte le principe de neutralité de la TVA et conduit à traiter différemment des sociétés selon que ses succursales sont établies dans le même Etat membre ou dans d'autres Etats membres ou selon qu'elle ont opté pour une structuration en succursales ou pour une structuration en filiales.

2.1.3. D'autres aspects du système de la TVA heurtent le principe de neutralité

Il en est ainsi en matière de taux. En particulier, les règles relatives aux taux ne sont pas respectueuses du principe selon lequel des biens ou services substituables devraient se voir appliquer des taux de TVA identiques, et sont source de distorsions de concurrence.

D'une part, ainsi qu'il a été dit, la CJUE et le juge national admettent que des produits similaires puissent être imposés à des taux de TVA différents[205].

D'autre part, la directive elle-même organise une différence de traitement qui n'est pas respectueuse du principe de neutralité technologique.

En effet, l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA dispose expressément que « les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique ».

Au nombre des services fournis par voie électronique figure, par exemple, ainsi que le précise l'annexe II à la directive, « la fourniture d'images, de textes et d'informations ».

Ainsi, si les livres et les journaux et périodiques en format papier sont éligibles au taux réduit – voire, pour les journaux et périodiques, au taux « super réduit » de 2,1% –, le téléchargement d'un livre numérique et la presse en ligne, qui s'analysent juridiquement comme des prestations de services, relèvent du taux normal de la TVA.

En dépit des dispositions de la directive, le législateur national a autorisé l'application du taux de 5,5% aux livres fournis par téléchargement à compter du 1er janvier 2012[206], puis, après n'avoir, dans un premier temps, autorisé l'application du taux de 2,1% qu'à la part représentative de la livraison imprimée d'une offre composite comportant une publication

---

[203] CJUE, 12 septembre 2013, *Le Crédit Lyonnais*, aff. C-388/11 et CE, 28 mai 2014, *Société Crédit Lyonnais*, n° 301849, concl. Legras, chron. Bokdam-Tognetti, RJF 2014, p. 731.

[204] Arrêt *FCE Bank plc* de la CJCE précité.

[205] Voir notamment la décision n° 2010-121 QPC et l'arrêt *K Oy* précités, par lesquels le Conseil constitutionnel et la CJUE ont jugé respectivement que le beurre et la margarine et des livres imprimés sur papier et des livres imprimés sur un autre support physique pouvaient se voir appliquer des taux de TVA différents.

[206] Article 25 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, modifiant le 6° de l'article 278 *bis*, devenu le 3° du A de l'article 278-0 *bis*, du code général des impôts.

sur support papier et un contenu numérique, a, depuis le 1er février 2014, élargi le champ du taux de 2,1% à l'ensemble des services de presse en ligne[207]. La Commission européenne a néanmoins engagé des procédures contentieuses à l'encontre de la France sur ces sujets.

2.2. Le système commun de TVA est complexe pour les contribuables

L'exigence de simplicité pour la TVA est supérieure à ce qu'elle est pour les impôts directs, dès lors qu'elle frappe toutes les transactions, et non un revenu annuel, et donne lieu, en règle générale, au dépôt de déclarations et à des versements mensuels.

Au regard de cette exigence particulière, le système de TVA est devenu plus complexe depuis quinze ans.

2.2.1. Des incertitudes demeurent sur l'interprétation de certaines notions

Ainsi qu'il a été dit, le montant de TVA à acquitter est déterminé au terme d'une série d'analyses portant sur la question de savoir si les opérations qu'il effectue entrent dans le champ d'application de la taxe, leur lieu de taxation, leur caractère imposable ou exonéré, leur taux, le redevable de la taxe, ainsi que sur le montant du droit à déduction des opérations d'amont, qui ne peuvent toutes être traitées ni dans la directive, ni dans la loi, ce d'autant que les opérations économiques sont toujours plus complexes et plus internationalisées.

Si, au fil des ans, l'administration et le juge ont clarifié le sens de notions figurant dans la directive, certaines questions continuent à poser des difficultés réelles. Plusieurs exemples peuvent illustrer ce constat.

2.2.1.1. La notion d'assujetti à la TVA

Ainsi qu'il a été dit, une personne n'a la qualité d'assujetti à la TVA que si elle accomplit une activité économique de façon indépendante. Il en découle que, pour les prestations de services qu'elle rend à la société dont elle relève, une succursale qui n'opère pas de façon indépendante n'a pas la qualité d'assujetti[208].

De même, dans les Etats membres qui font usage de la faculté prévue à l'article 11 de la directive TVA, des sociétés, établies dans cet Etat membre et qui sont membres d'un même groupement peuvent se considérer comme étant un seul assujetti au regard de la TVA, de sorte que les opérations internes au groupement TVA ainsi formé ne sont pas taxées.

L'articulation de ces deux dispositifs aboutit cependant à cette situation paradoxale que les opérations effectuées depuis le siège de la société, établi dans un pays tiers, à destination de sa succursale membre d'un groupement TVA dans un Etat membre sont regardées comme effectuées à destination du groupement TVA et, par suite, comme des opérations imposables[209].

Cela emporte des conséquences potentiellement importantes, notamment sur la localisation des éventuelles rémanences de TVA dont sont grevées ces opérations. Ainsi, alors que le groupement TVA est conçu comme une option, propre à chaque Etat membre et qui ne peut concerner que des personnes établies sur le territoire de cet Etat, il s'avère qu'il peut avoir des conséquences pour d'autres Etats.

---

[207] Article unique de la loi n° 2014-237 du 27 février 2014 harmonisant les taux de la TVA applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne, modifiant l'article 298 *septies* du code général des impôts.

[208] Arrêt *FCE Bank plc* précité.

[209] CJUE, 17 septembre 2014, *Skandia America Corp.*, aff. C-7/13.

L'arrêt *Skandia America Corp* a été rendu à propos d'une société dont le siège est établi dans un pays tiers, et non dans un Etat membre autre que l'Etat membre de la succursale. Il n'est pas acquis que la CJUE retiendrait une solution identique dans le cas d'opérations concernant deux Etats membres. Toutefois, on voit mal en quoi le raisonnement de la CJUE ne pourrait pas également s'appliquer dans ce cas.

2.2.1.2. Les subventions directement liées au prix

En vertu de l'article 73 de la directive TVA, transposé au a du 1 de l'article 266 du code général des impôts, une subvention est imposable à la TVA si, en dépit de sa dénomination, elle constitue, pour l'entité qui la reçoit, la rémunération d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée au profit de l'entité qui verse la subvention ou le complément du prix d'une telle livraison ou prestation effectuée au profit d'une entité tierce.

Il résulte de la jurisprudence[210] que constitue une subvention complément de prix la subvention qui constitue la contrepartie totale ou partielle de prestations et qui permet au destinataire du bien ou service subventionné de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

Ainsi, d'une part, le principe du versement de la subvention doit exister avant l'intervention du fait générateur de l'opération dont elle constitue la contrepartie, d'autre part, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient le fait générateur de l'opération et, enfin, une relation doit exister entre la décision d'octroyer la subvention et la diminution du prix.

En revanche, n'a pas le caractère de subvention complément de prix une subvention de fonctionnement, qui vise à couvrir une partie des frais d'exploitation d'un organisme sans lien avec le prix des prestations, ou une subvention visant à compenser les coûts totaux de l'activité économique d'une entreprise, sans être directement liée à une opération taxable de cette entreprise.

Toutefois, l'application de ces critères n'est pas toujours aisée, ni dépourvue d'incertitudes. Ainsi, s'il a notamment été jugé que ne constituaient pas des subventions taxables une subvention versée par une commune à une société d'économie mixte chargée de la construction de logement sociaux et destinée à compenser des erreurs de gestion, au motif que la société n'avait pas pris d'engagement quant au niveau des loyers[211] ou des subventions d'équilibre versées par une commune et un département à une association gérant un palais de la musique dès lors qu'elles n'avaient donné lieu à aucun contrepartie[212], il a en revanche été jugé que constituaient des subventions taxables des subventions versées par une commune à une société exploitant une patinoire au motif qu'avait été conclue entre la commune et la société une convention fixant les conditions d'exploitation de la patinoire, notamment les tarifs d'entrée et les conditions de fréquentation, et prévoyant que serait versée chaque année une subvention correspondant au déficit d'exploitation[213] ou, de façon plus discutable, l'abandon de créance consenti *ex post* par la société mère d'un groupe à l'une de ses filiales chargée de rendre des services aux différentes sociétés du groupe et qui, bien que rémunérée, en vertu d'une convention de groupe, par une fraction de la redevance due à raison de ces prestations, s'est avérée déficitaire au cours de plusieurs exercices successifs[214].

---

[210] CJCE, 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*, aff. C-184/00 et 15 juillet 2004, *Finlande c/ Commission*, aff. C-495/01, point 30 et CE, 10 juin 2010, *Société Carilis*, n° 301586, concl. Olléon.

[211] CE, 18 septembre 1998, *Ministre c/ Société d'économie mixte de construction de La Roche-sur-Yon*, n° 152656, concl. Goulard.

[212] CE, 31 mai 2000, *Ministre c/ Association Strasbourg musique et congrès*, n° 182012, concl. Courtial.

[213] Décision *Société Carilis* précitée.

[214] CE, 16 avril 2012, *Société Géodis Division Messageries Services*, n° 323232, concl. Boucher.

2.2.1.3. La frontière entre livraisons de biens et prestations de services

Il est parfois difficile de faire la part entre ce qu'est une livraison de biens et une prestation de services, alors que de cette qualification peuvent dépendre le lieu de taxation de l'opération, le taux applicable et la date d'exigibilité de la taxe, voire l'éligibilité à certains régimes particuliers.

Tel est notamment le cas lorsque la livraison d'un bien s'accompagne de prestations accessoires, comme dans le cas de la livraison de biens qui peuvent donner lieu à des adaptations ultérieures ou de biens alimentaires.

Il résulte de la jurisprudence de la CJUE sur ce point :

- d'une part, que, si chaque opération doit en principe être considérée de manière indépendante, il convient de déterminer si une opération constituée de plusieurs éléments constitue une opération unique. Pour cela, il importe d'examiner si ces différents éléments constituent ou non un tout indissociable dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel[215] ;

- d'autre part, que la qualification d'une opération implique de prendre en compte l'ensemble des circonstances dans lesquelles elle se déroule, afin d'en déterminer les éléments caractéristiques : selon que la livraison du bien est centrale pour le client ou qu'elle n'est qu'une composante d'un faisceau d'actes dans lesquels les services prédominent et selon que les services ont nécessité un temps et des dépenses importantes, l'opération sera qualifiée soit de livraison d'un bien, soit de prestation de services[216].

Tel est également le cas pour les opérations utilisant les nouvelles technologies de l'information, pour lesquelles il est difficile de faire la part entre les services électroniques ou les services de télécommunications, d'une part, et les livraisons de biens ou prestations de services pour lesquelles il est recouru à des réseaux de télécommunications ou des réseaux électroniques, d'autre part.

Ainsi a-t-il été recouru à des règlements d'application pour préciser ces notions[217] ou énumérer les services qu'elles recouvrent[218].

2.2.1.4. Le régime de TVA des bons

Au cours des dernières années, l'usage des bons, c'est-à-dire d'instruments donnant à leur détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services ou d'une réduction sur le prix de biens ou de services, s'est développé et complexifié. D'une part, il a pris une part importante

---

[215] Notamment CJCE, 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen BV et OV Bank*, aff. C-41/04 ou CJUE, 27 septembre 2012, *Field Fisher Waterhouse LLP*, aff. C-392/11, par lesquels il a été jugé, d'une part, que la fourniture d'un logiciel standard et l'adaptation subséquente de ce logiciel et, d'autre part, la location d'un immeuble et les prestations de services accessoires (fourniture d'eau, chauffage, etc.) constituaient des opérations uniques ayant le caractère de prestations de services.

[216] CJCE, 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, aff. C-231/94, cons. 11 à 14, par lequel il a été jugé que des opérations de restauration à bord de ferry-boats constituent des prestations de services, et l'arrêt *Levob Verzekeringen BV et OV Bank* précité.

[217] Article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA, qui dispose que « les 'services fournis par voie électronique' visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information ».

[218] Articles 6 *bis*, 6 *ter* et 7 du règlement (UE) n° 282/2011 précité, qui énumèrent des exemples des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique. Ainsi, si la fourniture de produits numériques et leurs modifications ou mises à jour ont le caractère de services électroniques, tel n'est pas le cas de la fourniture de biens pour lesquels la commande et le traitement de la commande se font par voie électronique.

dans certains secteurs économiques, tels que les secteurs de la musique ou de la téléphonie[219]. D'autre part, des bons – tels que des coffrets cadeau – donnent désormais accès à des biens ou services multiples, qui ne sont pas connus à l'avance.

Le régime de TVA des bons soulève des questions complexes, parmi lesquelles : celle de savoir si la fourniture d'un bon constitue une activité assujettie à la TVA ou si seules les livraisons de biens ou prestations de services effectuées en contrepartie de la remise du bon peuvent être assujetties à la TVA ; celle de savoir si le lieu d'imposition dépend du lieu de l'émetteur et du destinataire du bon ou du lieu de livraison des biens ou de consommation des services auxquels il donne droit ; ou encore celle de savoir si le remboursement du bon par l'émetteur au prestataire de services ou au détaillant auquel le bon a été remis constitue le simple paiement par un tiers d'une partie du prix du service ou du bien ou la rémunération d'une prestation de service distincte.

S'agissant de la dernière question, la CJUE a jugé que les sommes remboursées par l'émetteur du bon au prestataire ou au détaillant auquel le bon a été remis ont, pour l'émetteur, le caractère d'un rabais venant en diminution de sa base d'imposition à la TVA[220] et, pour le prestataire ou détaillant, le caractère d'un élément de contrepartie du service rendu ou du bien livré inclus dans sa base d'imposition à la TVA[221].

S'agissant des autres questions, elles ont, selon la Commission européenne, donné lieu à des réponses qui ont pu différer d'un Etat membre à l'autre, au risque d'engendrer des situations de double imposition ou de non imposition et des distorsions de concurrence.

La Commission européenne a donc présenté une proposition de directive relative au traitement des bons. Elle prévoit :

- que la fourniture d'un bon donnant le droit de bénéficier d'un bien ou d'un service et la livraison de ce bien ou la prestation de ce service constituent une seule opération pour les besoins de la TVA ;

- que les « bons à usage unique », qui donnent droit à un bien ou un service ou à une réduction du prix d'un bien ou d'un service pour lequel le lieu de la livraison ou de la prestation et le taux de TVA applicable sont connus dès l'émission, doivent être distingués des « bons à usage multiple », pour lesquels ces caractéristiques ne sont pas immédiatement connues. Les bons à usage unique seraient taxables au moment de leur émission ; en revanche, les bons à usage multiple seraient taxables au moment de leur remise par le consommateur en échange du bien ou de la prestation qu'il a permis de financer. Une telle règle est cohérente avec la doctrine de l'administration sur les chèques cadeaux[222] ;

- que la distribution commerciale des bons – par exemple des minutes prépayées de téléphonie mobile – constitue une prestation de service distincte ;

- qu'afin d'éviter la complexité des ajustements de base d'imposition, le remboursement du bon par l'émetteur au détaillant ou au prestataire de service doit être regardée comme la rémunération d'une prestation de service distincte effectuée en faveur de l'émetteur.

Cette proposition de directive, techniquement complexe, est encore en discussion au niveau du Conseil de l'Union européenne.

---

[219] Selon la Commission européenne, la valeur totale des crédits de téléphonie mobile prépayés dans l'Union européenne s'élevait à 38 milliards d'euros en 2008.

[220] CJCE, 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, aff. C-317/94.

[221] CJCE, 3 juillet 1997, *Goldsmiths Ltd*, aff. C-330/95.

[222] Rescrit n° 2007/21 publié au BOFIP TVA-CHAMP-10-10-20120912, point 80.

2.2.1.5. Les produits financiers et immobiliers accessoires

La détermination du prorata de déduction des personnes qui réalisent des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction est rendue complexe par la question du traitement des produits financiers ou immobiliers accessoires aux activités principales des personnes concernées.

En effet, en vertu de l'article 174, paragraphe 2, de la directive TVA, et par dérogation aux règles de droit commun, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata, « du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ».

Cette disposition vise à corriger l'effet négatif, pour la détermination du droit à déduction des assujettis, de la perception de recettes qui revêtent un caractère inhabituel par rapport à l'activité ou aux activités principales de l'entreprise et n'impliquent donc pas une utilisation des biens et services à usage mixte acquis par l'entreprise d'une manière qui soit proportionnelle au chiffre d'affaires de l'entreprise[223].

La notion d'opérations immobilières et financières accessoires, qui, dès lors qu'elle sert à la détermination du prorata de déduction, ne concerne que des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, a donné lieu à une jurisprudence évolutive et à de nombreux commentaires.

Dans un premier temps, la CJUE a retenu un critère d'ordre qualitatif et jugé que ne saurait être qualifiée d'accessoire une activité qui « constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise »[224] : tout en ayant un lien avec l'activité principale, l'activité accessoire doit donc pouvoir en être distinguée.

Dans un deuxième temps, elle s'est également référée à un critère d'ordre quantitatif et a jugé qu'une activité ne pouvait être qualifiée d'accessoire que si elle « n'implique qu'une utilisation très limitée de biens et de services pour lesquels la TVA est due »[225], sans qu'il soit précisé si ce critère remplaçait ou s'ajoutait au critère précédent.

Traduisant ce critère de façon plus opérationnelle, le pouvoir réglementaire a indiqué que l'activité d'une entreprise ne peut être qualifiée d'accessoire que si sa réalisation nécessite une utilisation limitée au maximum à 10% des biens et des services grevés de TVA acquis par l'entreprise[226].

Il s'avère finalement que ces deux critères sont cumulatifs et que, pour être qualifiée d'accessoire, une opération immobilière ou financière ne doit ni constituer le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise, ni impliquer une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA est due[227].

Or, si le critère quantitatif peut se recommander d'une relative objectivité, le critère plus qualitatif paraît d'un maniement plus délicat.

Si la qualification de prolongement de l'activité principale paraît peu douteuse s'agissant du placement, par un administrateur de biens, des loyers revenant aux bailleurs[228] ou de la vente, par un crédit-bailleur, des véhicules loués arrivés en fin de contrat de crédit-bail[229], elle paraît plus discutable s'agissant des opérations de construction-vente menées pour son

---

[223] CJCE, 6 mars 2008, *Nordania Finans et BG Factoring*, aff. C-98/07, point 24.

[224] CJCE, 11 juillet 1996, *Régie dauphinoise*, aff. C-306/94, point 22.

[225] CJCE, 29 avril 2004, *EDM*, aff. C-77/01, point 76.

[226] b du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts.

[227], Arrêt *NCC Construction Danmark A/S* précité, point 33 et CE, 21 octobre 2011, *SNC Ariane*, n° 315469, concl. Legras.

[228] Arrêt *Régie dauphinoise* précité.

[229] Arrêt *Nordania Finans et BG Factoring* précité.

compte propre par une entreprise de maîtrise d'œuvre[230] ou des placements financiers réalisés par un gérant immobilier en vue de constituer une garantie représentative de plusieurs mois de loyers de nature à convaincre des investisseurs de recourir aux services de ce gérant[231].

2.2.2. Les obligations des contribuables se sont accrues, sans que la sécurité juridique soit toujours renforcée

Au-delà de la complexité inhérente à certaines des notions qui gouvernent le fonctionnement de la TVA, le cadre juridique et les obligations des entreprises sont devenus plus complexes au cours des années récentes. Selon la Commission européenne, les coûts de conformité à la législation pour les entreprises sont évalués entre 2% et 8% des montants de TVA perçus[232]. Plusieurs éléments illustrent cette complexité croissante.

Premièrement, les règles de territorialité et les régimes particuliers de TVA se sont diversifiés, notamment à la suite du changement du lieu des prestations de services.

Deuxièmement, le nombre des taux applicables a crû avec la création d'un taux intermédiaire, fixé d'abord à 7%, puis porté à 10%. Cela a engendré un accroissement des situations d'incertitude quant au taux de TVA à appliquer.

Troisièmement, les cas dans lesquels le redevable de la taxe a été modifié et l'obligation d'acquitter l'impôt transférée du fournisseur des biens ou prestataire des services vers le destinataire ou le preneur se sont multipliés.

Ainsi, la taxe grevant les prestations de services rendues par un assujetti établi hors de France, les prestations de services de communications électroniques ou les travaux de construction, de réparation et d'entretien d'immeubles réalisés par des entreprises de sous-traitance est désormais due par le preneur[233].

Quatrièmement, l'exonération des livraisons intracommunautaires de biens demeure une source d'insécurité pour les entreprises, en dépit de l'exigence de sécurité juridique rappelée par la CJUE[234].

L'exonération est en effet subordonnée à l'expédition ou au transport effectif des biens à destination de l'Etat membre du destinataire des biens. Dès lors qu'il est le seul en mesure de produire des documents justificatifs, c'est au fournisseur qu'il appartient d'établir, par tout moyen, la réalité du mouvement physique des biens, y compris quand il n'a pas assuré lui-même leur expédition ou leur transport[235].

Si les modes de preuve peuvent être divers et doivent être appréciés au cas par cas par l'administration, la jurisprudence retient une conception exigeante de la preuve du mouvement physique des biens. Ainsi, si des documents de transport ou des documents attestant la réception des biens dans un autre Etat membre peuvent constituer des moyens de preuve, il a été jugé que ni des bons de commande ou des factures du client, ni des factures de sociétés de transport, ni les déclarations d'échanges de biens (DEB) ne suffisaient à établir le mouvement physique des biens[236].

---

[230] Arrêt *NCC Construction Danmark A/S* précité.

[231] Décision *SNC Ariane* précitée.

[232] Communication de la Commission sur l'avenir de la TVA du 6 décembre 2011 : vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM(2011) 851.

[233] Article 283 du code général des impôts.

[234] CJUE, 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, aff. C-273/11.

[235] CJCE, 27 septembre 2007, *Teleos plc e.a.*, aff. C-409/04.

[236] CE, 27 juillet 2005, *Société Fauba France*, n° 273619 et 273620, concl. Olléon, CE, 1er juillet 2009, *Société Alain Palanchon*, n° 295689, concl. Collin et CE, 6 mars 2014, *Société Pacoclean.com*, n° 362827, concl. Daumas.

Il a néanmoins été jugé qu'un Etat membre ne pouvait remettre en cause l'exonération d'une livraison intracommunautaire au motif, d'une part, qu'elle a ensuite servi de support à une fraude, alors que le fournisseur ne pouvait pas avoir connaissance de la fraude[237] et, d'autre part, que le fournisseur, qui a produit des documents signés du destinataire des biens, n'avait ni démontré l'authenticité de la signature figurant sur ces documents, ni le pouvoir de représentation de la personne ayant signé ces documents au nom de l'acquéreur[238].

Cinquièmement, les obligations déclaratives des entreprises se sont alourdies. Jusqu'à ce que le lieu des prestations de services soit modifié par la directive du 12 février 2008, seuls les assujettis qui réalisaient des livraisons intracommunautaires étaient tenus de déposer chaque mois auprès de l'administration des douanes des DEB retraçant l'ensemble des livraisons effectuées à destination d'acquéreurs identifiés à la TVA dans un autre Etat membre, en détaillant les montants des livraisons et le numéro d'identification de chaque client.

Depuis le 1er janvier 2010, cette obligation a été étendue aux assujettis qui rendent des services à des preneurs assujettis établis dans d'autres Etats membres pour lesquels le preneur est le redevable de la taxe, qui doivent déposer une déclaration européenne des services[239].

Sixièmement, les cas dans lesquels le destinataire des biens ou le preneur des services peut être tenu solidairement au paiement de la TVA se sont accrus.

Peuvent ainsi être appelés en paiement de la taxe les destinataires de biens ou preneurs de services « qui savaient ou ne pouvaient ignorer » que tout ou partie de la TVA due sur ces livraisons de biens ou prestations de services, ou sur des livraisons ou prestations antérieures, ne serait pas reversée de manière frauduleuse, les acquéreurs de véhicules d'occasion « qui savaient ou ne pouvaient ignorer » que la livraison du véhicule n'était pas éligible au régime de taxation sur la marge[240] ou les preneurs de travaux immobiliers en cas de mention erronée sur l'attestation décrivant l'immeuble et la nature des travaux réalisés[241].

2.3. La fraude menace le système commun de TVA

Si la TVA est impôt théoriquement plus difficile à éluder que d'autres impôts, l'objectif de rendement est menacé par le développement de schémas frauduleux qui peuvent s'expliquer par le régime particulier des opérations intracommunautaires, d'une part, et l'accroissement des échanges de biens de faible volume, d'autre part.

2.3.1. La TVA est un impôt théoriquement difficile à éluder

Ainsi qu'il a été précédemment exposé[242], plusieurs raisons font de la TVA un impôt considéré comme moins propice à la fraude que d'autres impôts : le fait que, dans le circuit de fabrication des biens et services les plus coûteux, la grande part de la valeur ajoutée soit le plus souvent le fait de grandes entreprises, qui sont régulièrement contrôlées ; la règle des paiements fractionnés, dont il résulte que, sauf à devoir demander à l'administration le remboursement d'un crédit de taxe, un redevable ne peut éluder la TVA qu'à hauteur de la

---

[237] Arrêt *Mecsek-Gabona Kft* précité.

[238] CJUE, 9 octobre 2014, *Traum EOOD*, aff. C-492/13.

[239] Article 289 B du code général des impôts et article 96 N de l'annexe III à ce code.

[240] Article 283 du code général des impôts.

[241] Articles 278-0 *bis* A et 279-0 *bis* du code général des impôts.

[242] Voir le point 1.1.1 *supra*.

cotisation due sur la valeur ajoutée qu'il produit ; les intérêts antagonistes de celui qui acquitte la taxe et de celui qui la déduit.

En contrôlant régulièrement les plus grandes entreprises, l'administration s'assure qu'une part importante de la TVA correspondant à la valeur ajoutée produite sur le territoire national est régulièrement acquittée. En comparant les cotisations de TVA au chiffre d'affaires des entreprises d'un même secteur d'activité et en contrôlant de façon approfondie le bien-fondé des demandes de remboursement des crédits de TVA les plus élevés, elle limite les risques de sous-déclaration. Enfin, en rapprochant les factures émises et les déclarations déposées par les vendeurs et les factures reçues et les déclarations déposées par les clients, elle limite les risques de fausses factures ou de déclarations erronées.

Les opérations intracommunautaires et extracommunautaires donnent également lieu à des recoupements. D'une part, une livraison intracommunautaire ou une exportation de biens ne peut être exonérée de TVA, tout en ouvrant droit à la déduction de la taxe d'amont, que si l'entreprise qui l'effectue est en mesure de prouver que les biens ont physiquement quitté le territoire national ou si elle produit une déclaration d'exportation visée par l'autorité douanière compétente. D'autre part, les entreprises qui réalisent des acquisitions intracommunautaires ou des importations en exonération de TVA et sont tentées d'écouler ces biens en franchise de TVA risquent d'être confrontées à des contrôles fondés sur les données afférentes aux livraisons intracommunautaires ou aux exportations.

Le système de la TVA est fragilisé quand l'une des conditions précédemment exposées n'est pas réunie.

Ainsi, lorsqu'une collusion existe entre plusieurs intervenants dans le circuit de fabrication, un commerçant peut par exemple acheter des biens sans factures à un producteur et les vendre à des consommateurs finaux sans facturer de TVA, sans que ses ratios de comptabilité ne soient modifiés. De telles organisations sont cependant difficiles à concevoir à grande échelle.

Par ailleurs, lorsque des biens coûteux sont commercialisés par des entreprises de petite taille, difficiles à contrôler, le risque existe qu'elles facturent de la TVA à leurs clients, qui seront donc en droit d'exercer leur droit à déduction, mais disparaissent sans verser la TVA correspondante.

De tels circuits de fraude s'étaient développés il y a plusieurs décennies dans le secteur des ferrailleurs. De petites organisations collectaient les matériaux usagés et les déchets de récupération et les revendaient, grevés de TVA, aux industriels de la fonderie en faisant établir les factures au nom d'hommes de paille successifs : d'une part, les vendeurs disparaissaient sans acquitter la TVA et sans laisser de trace ; d'autre part, les acquéreurs pouvaient déduire la TVA facturée et acquérir ainsi des matériaux à prix réduits. Afin de faire cesser ces circuits criminels, le législateur a pris le parti d'exonérer de TVA les ventes de ces matières premières de récupération.

Aujourd'hui, un dispositif dérogatoire existe encore dans ce secteur, puisqu'en application du 2 *sexies* de l'article 283 du code général des impôts, faisant application de l'option prévue à l'article 199, paragraphe 1, point d, de la directive TVA, la taxe grevant les livraisons de « déchets neufs d'industrie » est autoliquidée par le destinataire des biens : le risque de non paiement de la taxe par les fournisseurs criminels est supprimé ; l'administration peut se concentrer sur les industriels acquéreurs de ces biens.

Enfin, lorsque le redevable de la taxe afférente à une opération et celui qui la déduit ne sont qu'une seule et même personne, ce qui est le cas en cas d'autoliquidation de la taxe par le destinataire des biens ou le preneur des services, l'autocontrôle que représente la règle des paiements fractionnés disparaît et le risque que le destinataire de ces biens ou le preneur de ces services vende à son tour des biens ou des services grevés de TVA et disparaisse sans acquitter la TVA correspondante est croissant. En effet, dans une telle situation, la TVA éludée

n'est pas seulement la TVA afférente à la valeur ajoutée produite par le vendeur frauduleux, mais la TVA afférente à l'ensemble de la valeur ajoutée produite jusqu'au stade de la vente par le vendeur frauduleux.

Par suite, l'autoliquidation de la taxe par le destinataire de certains biens ou le preneur de certains services, si elle peut permettre de faire cesser des circuits frauduleux au stade de ces livraisons ou prestations, fait naître de nouveaux risques de fraude en aval de ces opérations. Une telle solution est donc d'autant moins recommandée que les livraisons de biens ou les prestations de services pour lesquelles le redevable de la taxe est le destinataire des biens ou le preneur des services sont situées en aval du circuit économique de fabrication d'un produit ou que ces destinataires ou preneurs sont des petites entreprises difficiles à contrôler.

Au regard de ces critères, le dispositif dérogatoire relatif aux déchets neufs d'industrie paraît adapté : non seulement les achats de matériaux de récupération se situent en amont du circuit de production, mais les acquéreurs sont le plus souvent des entreprises industrielles reconnues. Tel n'est pas le cas de tous les dispositifs actuels d'autoliquidation de la taxe.

2.3.2. Le régime de TVA des opérations intracommunautaires présente néanmoins une faiblesse importante

Il découle de l'exposé des avantages de la TVA en matière de fraude que le principal point faible du système commun de TVA concerne les opérations intracommunautaires. En raison de la coupure territoriale entre les Etats membres, en effet, la TVA afférente aux acquisitions intracommunautaires – quels que soient les biens concernés et les entreprises qui les acquièrent – est autoliquidée par le destinataire des biens.

Se sont ainsi développés des circuits de fraude relativement frustes, appelés « carrousels TVA », inspirés des circuits frauduleux relatifs aux déchets neufs d'industrie précédemment exposés et qui reposent sur le montage suivant.

Circuits de « fraudes carrousels » :

- une société A établie dans un premier Etat membre effectue une livraison intracommunautaire de biens à destination d'une société B établie dans un deuxième Etat membre où le taux de TVA est de 20%, pour un prix hors taxes de 100 000 euros. Cette livraison intracommunautaire est exonérée de TVA ;

- la société B, appelée société « taxi », revend les biens à la société C, également établie dans le deuxième Etat membre, au prix TTC de 100 000 euros, en facturant une TVA de 16 666 €[243]. La société B n'acquitte pas la TVA et disparaît ;

- la société C déduit la TVA de 16 666 € et fait ainsi l'acquisition de biens à un prix inférieur au prix de marché.

Dans l'exemple ci-dessus, le rôle décisif est joué par la société B, mais le bénéfice de la fraude, d'un montant de 16 666 €, correspondant à la TVA sur le prix de vente total, et non, comme pour les opérations internes, à la TVA sur la valeur ajoutée produite par la société B, est entièrement localisé au niveau de la société C et supporté par le deuxième Etat membre.

D'autres schémas sont possibles, dans lesquels le bénéfice est réparti entre les sociétés B et C, voire entre les sociétés A, B et C.

[243] 100 000 / (1 + 20%) * 20% = 16 666 euros.

Par ailleurs, à cette première opération frauduleuse liée au passage de la frontière du premier vers le deuxième Etat membre peut succéder une deuxième opération frauduleuse liée au passage de la frontière du deuxième vers un troisième (ou vers le premier) Etat membre[244].

Enfin, les schémas peuvent se complexifier par l'interposition de sociétés écrans rendant plus difficiles le mouvement des biens et la détection de la fraude.

Ces circuits de fraude présentent des enjeux financiers importants, dès lors qu'ils peuvent concerner de nombreux produits, notamment des produits à forte valeur ajoutée, et que des produits identiques peuvent servir à plusieurs opérations frauduleuses.

Les principales fraudes mises à jour portent sur des biens à la fois coûteux et de transport aisé, qui peuvent donc circuler rapidement d'un Etat membre à l'autre, tels que des composants électroniques ou des téléphones portables. Des fraudes importantes ont même porté sur les permis d'émission de gaz à effet de serre négociables sur la place de marché *BlueNext*, aujourd'hui fermée ; elles ont été favorisées par le régime de TVA de ces biens[245] ainsi que par la vitesse des échanges inhérente au fonctionnement d'une bourse.

Outre qu'elles pèsent sur les ressources fiscales des Etats membres, ces fraudes sont source de distorsions de concurrence au sein du marché intérieur.

Or, la lutte contre ces fraudes doit se faire dans le respect des principes fondamentaux de la TVA, et notamment dans le respect du droit à déduction de la taxe par les acquéreurs de bonne foi.

Il résulte en effet de la jurisprudence de la CJUE que le droit à déduction ne peut, en principe, être limité et qu'un assujetti qui remplit les conditions objectives pour déduire la TVA grevant les biens et services qu'il a acquis ne peut se voir refuser ce droit au motif que, dans la succession des opérations qui ont précédé, une opération a été entachée de fraude, sauf à ce qu'il soit établi, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti « savait ou aurait dû savoir » qu'il participait, par ses acquisitions, à une opération impliquée dans une fraude à la TVA[246].

La Cour de justice fonde sa jurisprudence sur le fait que les différentes opérations d'un circuit économique sont séquencées[247] et qu'il ne doit pas s'agir de transférer aux assujettis des tâches de contrôle qui incombent aux Etats membre.

A cet égard, la directive TVA s'oppose à ce que des Etats membres subordonnent l'exercice du droit à déduction à la vérification par le destinataire des biens ou le preneur des services de ce que l'émetteur de la facture, qui a fourni un numéro d'identification à la TVA, avait bien la qualité d'assujetti, disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer ou disposait

---

[244] Par exemple, la société C peut vendre les mêmes biens à une société « taxi » D établie dans un troisième Etat membre où le taux de TVA est aussi de 20%, pour un prix hors taxes de 100 000 euros, et cette société peut à son tour revendre les biens à une société E au prix TTC de 100 000 euros, en facturant une TVA de 16 666 €, que la société E pourra déduire. Des biens d'une valeur de 100 000 euros auront permis un nouveau gain de 16 666 € au détriment d'un second Etat membre. Et le « carrousel » peut continuer à tourner…

[245] Les cessions de permis d'émission de gaz à effet de serre, lesquels s'analysaient comme des biens meubles corporels, étaient, en vertu du 1° du IV de l'article 256 du code général des impôts, assimilées à des prestations de services. En vertu du 1° de l'article 259 B et du 2 de l'article 283 du même code, dans leur rédaction en vigueur à l'époque des faits, la TVA afférente à ces cessions était donc due par le cessionnaire dans son Etat membre d'établissement.

[246] CJCE, 12 janvier 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd*, aff. C-354/03, 355/03 et 484/03 et 6 juillet 2006, *Axel Kittel et Recolte Recycling SRPL*, aff. C-439/04 et 440/04 et CJUE, 6 décembre 2012, *Bonik EOOD*, aff. C-285/11.

[247] CJCE, 6 avril 1995, *BLP Group plc*, aff. C-4/94, point 28.

des personnels et matériels nécessaires à l'accomplissement des prestations et avait rempli ses obligations déclaratives et de paiement de la TVA[248].

2.3.3. L'essor des livraisons de biens de faible volume pose également un défi aux administrations nationales

Le système commun de TVA est également mis à l'épreuve par le développement du commerce en ligne et des envois de faible valeur.

En premier lieu, le commerce en ligne pose des difficultés pour le contrôle de la TVA due sur les importations de biens.

L'essor du commerce en ligne se traduit par la forte croissance du nombre des colis et par la réduction de leur volume moyen. Or, si les importations volumineuses, dans les ports ou les aéroports, peuvent donner lieu à des contrôles nombreux de la part de l'administration des douanes, tel n'est pas le cas pour les petits colis, dont l'administration ne peut pas vérifier systématiquement le contenu. Les risques de fraude sur la TVA à l'importation sont donc accrus.

En deuxième lieu, l'application du régime de TVA des ventes à distance au sein de l'Union européenne est difficile à contrôler.

Ainsi qu'il a été exposé[249], si, en deçà d'un seuil de chiffre d'affaires pour les ventes à des non assujettis établis dans un autre Etat membre, les ventes à distance sont imposées dans l'Etat membre de départ, au-delà de ce seuil, elles sont imposées dans l'Etat membre d'arrivée des biens, ce qui oblige le vendeur à désigner un représentant fiscal dans cet Etat.

La bonne application de ce régime suppose, pour l'Etat membre de départ et pour l'Etat membre d'arrivée des biens, de contrôler la réalité des ventes effectuées par l'opérateur à destination de clients non assujettis établis dans d'autres Etats membres et de vérifier le respect des seuils de chiffre d'affaires, lesquels varient d'un Etat membre à l'autre et peuvent évoluent au gré des fluctuations des monnaies quand ces Etats ne sont pas membres de la zone euro.

Elle implique donc des contrôles complexes et une coopération entre les administrations nationales. Or, il est plus facile de conduire de contrôler les activités de quelques grandes entreprises de vente par correspondance que celles des milliers de petites entreprises de commerce en ligne apparues au cours des années récentes.

En troisième lieu, les opérations qui intéressent plusieurs Etats membres sont également plus complexes à contrôler.

En vertu de l'article 275 du code général des impôts, les assujettis sont autorisés à importer en franchise de TVA des biens qu'ils destinent à l'exportation, à une livraison intracommunautaire ou à toute autre livraison imposable dans un autre Etat membre, en raison, par exemple, du régime des ventes à distance.

La bonne application de ce régime dépend donc du suivi de l'opération dans l'Etat membre de réception des biens, de la coopération entre cet Etat et l'Etat membre d'importation, où la TVA est normalement due, et de la capacité de ces Etats à recouper les informations relatives à ces échanges.

Ainsi, l'accroissement des échanges et la réduction du volume des biens échangés constituent des défis pour les administrations nationales et pour le système commun de TVA, qui demeure relativement cloisonné par Etat membre.

---

[248] CJUE, 21 juin 2012, *Mahageben kft et David*, aff. C-80/11 et 13 février 2014, *Maks Pen EOOD*, aff. C-18/13.

[249] Voir le point 1.2.2.1.2 *supra*.

2.4. Les modifications apportées depuis quinze ans sont insuffisantes

Le système commun de TVA est donc perfectible au regard de chacun des trois objectifs – neutralité, simplicité, rendement – qui lui ont été assignés. Si des progrès ont été accomplis au cours des quinze dernières années, les modifications apportées, notamment au niveau européen, demeurent insuffisantes.

2.4.1. Les modifications dans l'ordre interne ont été globalement positives

Les modifications apportées ont visé à corriger des dispositions contraires au droit européen et concouru à améliorer la neutralité de la TVA.

2.4.1.1. Les règles de déduction ont été modernisées dans le sens de la neutralité

Les règles de déduction de la TVA ont été revisitées par le décret du 16 avril 2007. Ce réexamen répondait à deux objectifs : clarifier et simplifier les règles du droit à déduction et améliorer la neutralité de la taxe dans le respect du droit communautaire.

D'une part, les articles 205 à 242 de l'annexe II au code général des impôts, qui étaient le résultat de la sédimentation de textes successifs, ont été remplacés par quatre articles 205 à 209, dont la lecture est plus facile. A une approche fondée sur la qualité de l'assujetti a succédé une approche fondée sur l'opération économique pour laquelle les biens ou services grevés de TVA sont utilisés, qui est plus conforme à celle de la directive TVA.

Ainsi, en vertu des articles 205 et 206, la TVA ayant grevé chaque bien ou service qu'un assujetti utilise est désormais déductible à proportion d'un coefficient de déduction, qui est lui-même le produit de trois coefficients compris entre 0 et 1[250] :

- le coefficient d'assujettissement, qui correspond à la proportion d'utilisation du bien ou service pour la réalisation d'opérations imposables, c'est-à-dire d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA. En principe, l'assujetti qui procède à l'acquisition d'un bien ou d'un service doit procéder à son affectation pour déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement. Sous réserve de pouvoir en justifier, il peut cependant retenir un coefficient d'assujettissement unique pour l'ensemble des biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et des opérations non imposables ;

- le coefficient de taxation, qui correspond à la proportion d'opérations ouvrant droit à déduction parmi les opérations imposables pour lesquelles le bien ou service est utilisé. Le fait qu'un bien ou un service utilisé pour des opérations imposables soit également utilisé pour la réalisation d'opérations non imposables est sans incidence sur le calcul du coefficient de taxation[251]. Ce coefficient est déterminé de manière forfaitaire pour tous les biens ou services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction. Un assujetti peut retenir un coefficient de taxation unique pour l'ensemble des biens et services qu'il acquiert ;

- et le coefficient d'admission, qui traduit l'existence d'exclusions partielles ou totales du droit à déduction par détermination de la loi.

---

[250] Instruction administrative publiée au BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007 commentant le décret du 16 avril 2007.

[251] Conformément à la jurisprudence issue de l'arrêt CJCE, 22 juin 1993, *Sofitam SA (anciennement Satam) c/ Ministre du budget*, aff. C-333/91, chron. Goulard, RJF 1993, p. 891, et de la décision CE, 18 mars 1994, *Société Sofitam*, n° 61379, concl. Martin, selon laquelle les recettes situées en dehors du champ d'application de la TVA ne doivent pas figurer au dénominateur du prorata de déduction.

Exemple : soit un entrepreneur individuel :

- qui exerce une activité de conseil, imposée à la TVA, pour laquelle il réalise un chiffre d'affaire de 5 millions d'euros et une activité de formation professionnelle, exonérée de TVA, pour laquelle il réalise aussi un chiffre d'affaire de 5 millions d'euros ;

- qui acquiert un immeuble de 200 m^2 au prix d'1 million d'euros HT ;

- qui affecte 120 m^2 à son entreprise et conserve 80 m^2 pour son usage privatif.

Le coefficient d'assujettissement est égal à : 120 / 200 = 60%.

Le coefficient de taxation est égal à : 5 / (5 + 5) = 50%.

Le coefficient d'admission est égal à 1.

Par suite, le coefficient de déduction est égal à : 0,6 * 0,5 * 1 = 30%.

D'autre part, plusieurs aménagements ont été apportés, qui ont permis d'améliorer la neutralité de la TVA :

- premièrement, afin de mieux refléter la réalité économique[252], le Gouvernement a abandonné la règle selon laquelle la TVA grevant des immobilisations utilisées par des assujettis réalisant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ne peut être déduite qu'à hauteur du rapport entre le chiffre d'affaires des opérations imposables ouvrant droit à déduction et le chiffre d'affaires global des opérations imposables. En application de la règle de l'affectation, la TVA grevant des immobilisations est désormais déductible à hauteur de sa proportion effective d'utilisation à des opérations ouvrant droit à déduction ;

- deuxièmement, afin de traiter également les personnes réalisant exclusivement des opérations imposables ouvrant droit à déduction et les personnes réalisant à la fois des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction[253], le Gouvernement a exclu les subventions non directement liées au prix du dénominateur pour le calcul du quantum de déduction des biens ou services utilisés par ces dernières[254] ;

- troisièmement, tirant les conséquences de la jurisprudence de la CJUE[255], le Gouvernement a abandonné la règle, dite de la condition financière, consistant à subordonner la déductibilité de la TVA grevant des biens financés par des subventions non directement liées au prix à ce que les amortissements de ces biens soient répercutés dans les prix.

Ainsi, les règles relatives au droit à déduction ont été rationalisées dans le sens d'une plus grande neutralité pour les opérateurs économiques.

---

[252] Et de tirer, avec plus de 25 ans de retard, les conséquences de la décision CE Plén., 21 février 1979, *Société Socofrein*, n° 8070, concl. Fabre, chron. Verny, RJF 1979, p. 155.

[253] Le Conseil d'Etat ayant par ailleurs jugé qu'aucun prorata n'est applicable pour les opérateurs qui réalisent à la fois des opérations situées dans le champ d'application et des opérations situées hors du champ d'application, mais qui, s'agissant des opérations situées dans le champ d'application, ne réalisent que des opérations ouvrant droit à déduction : voir CE, 26 novembre 1999, *Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac*, n° 180276, concl. Courtial.

[254] La prise en compte de ces subventions n'étant, ainsi qu'il a été dit, en vertu de l'article 174, paragraphe 1, de la directive TVA, qu'une faculté pour les Etats membres.

[255] CJCE, 6 octobre 2005, *Commission c/ France*, aff. C-243/03. Par un arrêt du même jour, rendu dans l'affaire C-204/03, *Commission c/ Espagne*, la CJCE a également jugé que manquait aux obligations résultant de la directive TVA une disposition limitant la déduction, par des assujettis n'effectuant que des opérations ouvrant à déduction, de la TVA grevant des biens et services financés au moyen de subventions.

2.4.1.2. Les opérations immobilières ont été intégrées dans le droit commun de la TVA

Le régime de TVA des opérations immobilières était issu pour une large part de la loi du 15 mars 1963[256]. Il distinguait entre, premièrement, les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles neufs – c'est-à-dire les acquisitions de terrains à bâtir, les constructions d'immeubles, les ventes en état futur d'achèvement et les cessions d'immeubles neufs – soumises à la TVA sur le prix de vente total, deuxièmement, les opérations d'intermédiation portant sur des biens immeubles, qui sont le fait de marchands de biens, soumises à la TVA sur la marge entre le prix de vente et les sommes que le cédant a lui-même engagées pour l'acquisition des biens vendus, et, troisièmement, les cessions d'immeubles n'ayant pas le caractère d'immeubles neufs, exonérées de la taxe[257].

N'avaient pas le caractère d'immeubles neufs les immeubles achevés depuis plus de cinq ans ou qui, dans les cinq ans de cet achèvement, avaient déjà fait l'objet d'une cession à titre onéreux à une personne n'intervenant pas en qualité de marchand de biens.

Ce régime présentait un certain nombre de particularités par rapport au régime de TVA de droit commun :

- il était étroitement imbriqué avec l'imposition de ces opérations aux droits de mutation, qui constituent des recettes des collectivités territoriales : les opérations imposées à la TVA étaient exonérées de droits de mutation ou soumises à des droits de mutation à taux réduit et, réciproquement, les opérations exonérées de TVA étaient imposées aux droits de mutation ;

- il reposait sur une définition finaliste des opérations taxées, qui étaient toutes celles qui concouraient à la construction ou à la livraison d'immeubles neufs. Ainsi, avait le caractère de terrain à bâtir tout terrain acquis en vue de la construction d'un immeuble, quelles que soient ses caractéristiques physiques ou juridiques, et pour lequel l'acquéreur avait souscrit un engagement de construire dans le délai de quatre ans suivant l'acquisition du terrain. A défaut de construction dans le délai imparti ou en cas de renoncement à l'engagement de construire, les opérations étaient rétroactivement soumises aux droits de mutation selon les règles de droit commun ;

- le régime d'imposition d'une opération pouvait dépendre de la qualité de l'acquéreur. Ainsi les acquisitions de terrains par des personnes physiques en vue de la construction d'immeubles à usage d'habitation avaient-elles été placées hors du champ d'application de la TVA, afin d'être soumises aux droits d'enregistrement, à un taux beaucoup plus faible[258].

Ce régime faisait l'objet de critiques de deux ordres.

D'une part, il était d'une grande complexité et exigeait de la part des professionnels le respect d'obligations formelles nombreuses vis-à-vis de l'administration, telles que l'envoi de courriers relatifs à l'engagement de construire.

D'autre part, il était, sur certains points, incompatible avec la directive TVA. Tel était le cas : du placement hors du champ d'application de la TVA des acquisitions de terrains par des personnes physiques[259], la directive TVA n'autorisant les Etats membres qu'à exonérer de telles opérations ; de la désignation de l'acquéreur d'un terrain ou d'un autre bien immeuble situé hors du champ d'application de la TVA et susceptible de faire l'objet d'un engagement de construire comme redevable de la taxe[260] ; de la taxation systématique sur la marge des cessions réalisées par les marchands de biens, y compris quand les acquisitions pouvaient

---

[256] Loi n° 63-254 du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière.

[257] 6° et 7° de l'article 257 du code général des impôts, dans leur rédaction en vigueur avant le 11 mars 2010.

[258] Article 40 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.

[259] Troisième alinéa du a du 1 du 7° de l'article 257 du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur avant le 11 mars 2010.

[260] 3° de l'article 285 du code général des impôts.

ouvrir droit à déduction de la taxe d'amont[261] ; ou encore de l'exigibilité de la taxe, dans le cas particulier des ventes en état futur d'achèvement, au moment de la signature de l'acte[262].

Or, ces non conformités, outre qu'elles avaient conduit la Commission européenne à intenter des recours en manquement contre la France, étaient aussi source d'optimisation pour certains opérateurs. Ainsi, des promoteurs refusaient d'acquitter la TVA sur les cessions d'immeubles, au motif que la loi interne désignait l'acquéreur comme le redevable, sans que l'administration ne puisse s'opposer à l'exercice du droit à déduction sur les dépenses d'amont, dès lors que la directive TVA l'autorisait.

Par l'article 16 de la loi du 9 mars 2010[263], le législateur s'est donc efforcé de simplifier le régime de la TVA immobilière et de le mettre en conformité avec le droit européen, tout en préservant les équilibres financiers pour les opérateurs et les collectivités territoriales.

La réforme a consisté à réintégrer les opérations immobilières dans le droit commun de la TVA. Plus précisément, il a été décidé, premièrement, de retenir une conception objective des terrains à bâtir, définis comme les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme, deuxièmement, de supprimer l'inversion du redevable, dès lors que l'imposition d'une cession de terrain à bâtir à la TVA n'est plus tributaire de l'engagement de construire pris par l'acquéreur, troisièmement, d'imposer à la TVA toutes les cessions d'immeubles neufs par des assujettis, y compris celles qui sont réalisées par des assujettis autres que des marchands de biens, quatrièmement, de reporter l'exigibilité de la taxe afférente aux ventes en état futur d'achèvement lors de l'encaissement du prix, cinquièmement, de limiter la taxation sur la marge aux cessions de biens dont l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction et, sixièmement, d'offrir aux opérateurs la possibilité d'opter pour l'imposition à la TVA des livraisons des terrains autres que les terrains à bâtir et des immeubles achevés depuis plus de cinq ans, tout en laissant hors du champ d'application de la TVA les cessions d'immeubles par des particuliers qui n'ont pas pu déduire la taxe grevant les travaux de construction[264].

Par ailleurs, à la suite d'une mise en demeure de la Commission européenne, l'obligation faite à tous les assujettis d'imposer à la TVA la livraison à soi-même d'immeubles neufs lorsqu'ils ne sont pas vendus dans les deux ans suivant leur achèvement a été récemment supprimée[265]. Conformément à l'article 18, paragraphe a, de la directive TVA, une telle imposition n'est désormais exigée que dans le cas où l'activité du propriétaire de l'immeuble ne lui ouvre pas droit à déduction intégrale de la taxe[266].

Le régime de la TVA immobilière a ainsi été simplifié et mis en conformité avec le droit européen de sorte à éviter toute possibilité d'optimisation contraire au principe de neutralité.

2.4.1.3. D'autres mesures ont été décidées pour simplifier la collecte de la taxe par les entreprises et améliorer la neutralité de la TVA

D'autres mesures ont été mises en œuvre ces dernières années pour simplifier la collecte de la TVA par les entreprises et améliorer la neutralité de la taxe. Outre l'imposition à la taxe des

---

[261] 6° de l'article 257 et l'article 268 du code général des impôts.

[262] c du 1 et le a du 2 de l'article 269 du code général des impôts.

[263] Loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010. Voir également l'instruction administrative publiée au BOI 3 A-9-10 du 29 décembre 2010 commentant cette réforme.

[264] Comme l'autorisent respectivement l'article 137, paragraphe 1, points b et c et l'article 12, paragraphe 1 de la directive TVA.

[265] Article 32 de la loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises.

[266] 2° du 1 du II de l'article 257 du code général des impôts.

droits d'entrée aux réunions sportives, déjà évoqué[267], peuvent être citées la modification du régime simplifié d'imposition et la réforme du régime de la TVA à l'importation.

D'une part, depuis le 1er janvier 2015, les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 *septies* A du code général des impôts, à condition que le montant de la taxe exigible au titre de l'exercice précédent ne soit pas supérieur à 15 000 euros, versent des acomptes, non plus trimestriels, mais semestriels, en juillet et décembre, égaux respectivement à 55% et 40% de la taxe due au titre de l'exercice précédent[268].

D'autre part, depuis cette même date, les assujettis à la TVA qui sont redevables de la taxe pour des opérations d'importation réalisées en France peuvent opter pour le paiement de la TVA, non plus auprès de l'administration des douanes au moment de l'importation, mais auprès de l'administration fiscale au moment du dépôt de la déclaration de TVA de droit commun[269].

Ainsi, ces opérateurs pourront autoliquider la TVA sur les importations et ne supporteront plus le coût du portage de la taxe entre le moment de son paiement lors de l'importation et le moment de sa déduction lors du dépôt de la déclaration de TVA.

Cette option est cependant réservée aux entreprises qui sont titulaires d'un agrément pour la procédure de dédouanement avec domiciliation unique, qui sont des entreprises qui présentent des garanties pour le Trésor, ou, si elles ne sont pas établies sur le territoire de l'Union européenne, aux entreprises faisant appel à un représentant en douane lui-même titulaire d'un tel agrément.

Le contrôle de la TVA à l'importation exigera donc une coopération entre l'administration des douanes, auprès de laquelle resteront déposées les déclarations d'importation, et l'administration fiscale, auprès de laquelle sera déclarée la TVA afférente à ces opérations.

2.4.1.4. Des mesures ont été prises pour lutter contre la fraude

Des mesures ont également été prises pour lutter contre la fraude à la TVA, et notamment contre les fraudes « carrousels ».

En premier lieu, afin de lutter contre les fraudes réalisées par des sociétés éphémères constituées dans le seul but de réaliser, sur une courte période, un chiffre d'affaires important en franchise totale de TVA, le bénéfice du régime simplifié d'imposition a été encadré. En autorisant les entreprises à déposer une déclaration annuelle en mai de l'année suivant l'année d'imposition, ce régime particulier retarde en effet les possibilités de détection de telles entreprises frauduleuses.

Depuis le 1er janvier 2015, d'une part, les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année en cours est inférieur aux seuils d'éligibilité sont exclues du bénéficie du régime simplifié si le montant de TVA exigible au titre de l'année précédente est supérieur à 15 000 euros[270].

D'autre part, les entreprises du secteur du bâtiment qui soit commencent une activité, soit reprennent une activité après une période de cessation temporaire, soit renoncent au bénéfice de la franchise sont tenues au dépôt de déclarations annuelles ou trimestrielles et ne peuvent solliciter le bénéfice du régime simplifié d'imposition qu'à compter du 1er janvier de

[267] Voir le point 1.3.3.3 *supra*.

[268] IX de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013.

[269] Article 52 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

[270] XI de l'article 20 de la loi du 29 décembre 2013 précitée.

la deuxième année suivant le début ou la reprise d'activité ou l'option pour le paiement de la TVA[271].

En deuxième lieu, afin de prévenir certains circuits de fraude « carrousels », les assujettis destinataires de certains biens ou preneurs de certains services ont été désignés comme les redevables de la TVA. Tel est le cas, conformément à ce qu'autorisent l'article 199, paragraphe 1, point a et l'article 199 *bis*, paragraphe 1, points a et g, de la directive TVA, pour les transferts de quotas d'émission de gaz à effet de serre, pour les services de communications électroniques ou pour les travaux de construction, de réparation ou d'entretien réalisés par des entreprises sous-traitantes[272].

En troisième lieu, dans le respect de la jurisprudence de la CJUE, des mesures ont été édictées pour pénaliser les opérateurs impliqués dans des circuits frauduleux.

Ainsi, l'assujetti qui procède à des livraisons intracommunautaires est privé de l'exonération lorsqu'il est démontré qu'il savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé des biens était dépourvu d'activité réelle. De même, l'assujetti qui acquiert des biens ne peut pas déduire la TVA grevant le prix de ces biens s'il est démontré qu'il savait ou ne pouvait ignorer que, par cette acquisition, il participait à une fraude. Enfin, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services et qui savait ou ne pouvait ignorer que la TVA afférente à ces opérations ou à des opérations antérieures ne serait pas reversée de manière frauduleuse est tenu d'acquitter cette taxe solidairement avec le redevable[273].

2.4.2. Les modifications au niveau européen sont insuffisantes et, pour certaines, porteuses de risques nouveaux

Si certains aspects du système commun de TVA ont connu des évolutions positives, les modifications apportées au niveau européen depuis quinze ans sont insuffisantes et porteuses de risques nouveaux.

2.4.2.1. Des évolutions positives sont intervenues depuis quinze ans

En premier lieu, ainsi qu'il a été précédemment exposé, la modification du lieu des prestations de services par les directives des 7 mai 2002 et 12 février 2008 a permis de mettre fin aux distorsions de concurrence, tenant aux différences de taux de TVA entre les Etats membres, concernant certaines catégories de services pouvant être rendus à distance, notamment les services électroniques et les services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision.

En deuxième lieu, les contraintes relatives au champ des opérations éligibles à un taux réduit de TVA qui, indépendamment de la question de savoir si l'application d'un tel taux est économiquement pertinente, étaient peu justifiées au regard du bon fonctionnement du marché intérieur ont été desserrées.

---

[271] Article 21 de la loi du 29 décembre 2014 précitée.

[272] 2 *septies* à 2 *nonies* de l'article 283 du code général des impôts, issus respectivement du IV de l'article 70 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, de l'article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 et de l'article 25 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

[273] Deuxième alinéa du 1° du I de l'article 262 *ter*, 3 de l'article 272 et 4 *bis* de l'article 283 du code général des impôts, issus de l'article 93 de la loi n° 2006-1771 du 30décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

D'une part, alors que, dans un contexte d'expérimentation et en application de la directive du 22 octobre 1999[274], les Etats membres n'ont, dans un premier temps, été autorisés à appliquer un taux réduit qu'à deux, exceptionnellement trois, des cinq catégories de services dits « à forte intensité de main-d'œuvre » énumérés à l'annexe K à la sixième directive TVA[275], cette restriction a été supprimée par la directive du 5 mai 2009 et ces catégories de services ont été intégrées dans la nouvelle annexe III à la directive TVA.

D'autre part, les services de restaurant et de restauration, pour lesquels l'imposition à un taux réduit de TVA n'est susceptible de créer des distorsions de concurrence que dans les zones frontalières[276], ont été ajoutés à la liste des opérations éligibles à un taux réduit de TVA.

Il n'est d'ailleurs pas exclu que, quand les contraintes budgétaires seront moins pressantes, des Etats membres arguent du changement du lieu d'imposition des services de télécommunication ou des services électroniques pour demander que ces services, comme c'est déjà le cas pour les services de radiodiffusion et de télévision, puissent se voir appliquer un taux réduit de TVA.

En troisième lieu, le régime de TVA de certaines catégories d'opérations a été réformé dans le sens d'une plus grande neutralité. Tel est le cas :

- des livraisons de gaz via un système de gaz naturel et d'électricité, ainsi que de chaleur ou de froid via des réseaux de chaleur ou de refroidissement.

La libéralisation des marchés du gaz et de l'électricité et l'augmentation des échanges transfrontaliers qui en a découlé, ainsi que les particularités de ces biens ont rendu nécessaire l'édiction de règles spécifiques à ces opérations. En effet, les flux physiques de ces biens sont difficiles à suivre et, pour les échanges entre assujettis, ne coïncident pas avec les lieux respectifs des vendeurs et des acquéreurs.

Par suite, il a été décidé, d'une part, d'exonérer les importations de gaz via un système de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et de froid via des réseaux de chaleur ou de refroidissement et, d'autre part, d'imposer la livraison de ces biens, quand elle est destinée à un assujetti-revendeur, à l'endroit où cet assujetti a établi le siège de son activité économique et, quand elle est destinée à des consommateurs finaux, à l'endroit de l'utilisation ou de la consommation effective de ces biens[277].

Par ailleurs, afin d'alléger les obligations des assujettis, un mécanisme d'autoliquidation a été prévu : lorsque l'acquéreur a la qualité d'assujetti-revendeur ou lorsque, sans avoir la qualité d'assujetti-revendeur, il est assujetti à la TVA et que son fournisseur est établi dans un autre Etat membre, il est le redevable de la taxe[278] ;

- des prestations rendues par les agences de voyage.

---

[274] Directive n° 1999/85/CE du 22 octobre 1999 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la possibilité d'appliquer à titre expérimental un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main-d'œuvre.

[275] 1. Petits services de réparation : bicyclettes, chaussures et articles en cuir, vêtements et linge de maison (y compris les travaux de réparation et de modification) ; 2. Rénovation et réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ; 3. Lavage de vitres et nettoyage de logements privés ; 4. Services de soins à domicile (par exemple, aide à domicile et soins destinés aux enfants, aux personnes âgées, aux personnes malades ou aux personnes handicapées) ; 5. Coiffure.

[276] Sauf à considérer que le taux de TVA sur ces services puisse influer sur le lieu de villégiature des touristes et vacanciers.

[277] Articles 38 et 39 de la directive TVA, issus de l'article 1er de la directive 2003/92/CE du 7 octobre 2003 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les règles relatives au lieu de livraison du gaz et de l'électricité et transposés au III de l'article 258 du code général des impôts.

[278] 2 *quinquies* de l'article 283 du code général des impôts, faisant application de la faculté prévue à l'article 199 *bis*, paragraphe 1, point f de la directive TVA.

Ainsi qu'il a été précédemment exposé[279], les agences de voyage sont imposées, dans l'Etat membre dans lequel elles ont établi le siège de leur activité économique, sur la marge représentée par la différence entre le prix global facturé et le prix facturé par les hôteliers, restaurateurs, entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les différentes prestations offertes lors du voyage.

En vertu des articles 306 à 308 de la directive TVA, le bénéfice de ce régime est réservé aux prestations vendues à des voyageurs, c'est-à-dire à des consommateurs finaux.

Dans un contexte de spécialisation du nombre des opérateurs, qui vendent des forfaits à d'autres opérateurs, et d'essor du commerce électronique, une telle limitation du régime particulier au dernier stade de la vente au voyageur final est source d'importantes distorsions de concurrence. Il en résulte en effet que la TVA grevant des forfaits vendus par une première agence à une seconde agence de voyage est entièrement perçue par l'Etat membre d'établissement de la première agence, au détriment des Etats membres où seront matériellement exécutées les prestations d'hôtellerie, de restauration ou de spectacles. Par ailleurs, elle aboutit à ce que des prestations de voyage proposées par une agence établie dans un pays tiers ne donnent lieu à aucune perception de TVA pour les Etats membres dans lesquels les voyages se déroulent.

La Commission européenne a donc présenté une proposition de directive prévoyant, d'une part, l'application du régime particulier d'imposition sur la marge à toutes les ventes de forfaits, et non pas seulement aux ventes à des voyageurs et, d'autre part, l'imposition dans l'Etat membre d'établissement du client des prestations de voyage rendues par une agence établie dans un pays tiers.

Si cette proposition de directive n'a pas été adoptée, la CJUE, saisie par la Commission européenne d'un recours en manquement contre les Etats membres, dont la France, qui appliquaient le régime particulier aux ventes de forfaits entre professionnels, a rejeté ses recours et jugé que le régime particulier s'appliquait également aux ventes entre professionnels[280].

Ainsi, si les agences de voyage établies dans des pays tiers conservent un avantage comparatif, les distorsions de concurrence internes à l'Union européenne ont été diminuées.

En quatrième lieu, les charges liées au portage de la TVA par les entreprises non établies ont été réduites. Par la directive du 12 février 2008[281], les modalités de remboursement de la TVA supportée par un assujetti dans un Etat membre dans lequel il n'est pas établi à raison des biens et services qu'il y a acquis ont été précisées et encadrées.

Conformément à la jurisprudence de la CJUE[282], la directive dispose qu'un assujetti ne peut obtenir le remboursement de la TVA que s'il effectue des opérations ouvrant droit à déduction dans l'Etat membre d'établissement et, s'il effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction dans cet Etat, à proportion des opérations ouvrant droit à déduction qu'il réalise.

Par ailleurs, la période pour laquelle un remboursement est demandé ne peut pas excéder un an. L'Etat membre de remboursement doit notifier au requérant sa décision d'accepter ou de refuser la demande de remboursement dans un délai de quatre mois suivant la réception de la demande ou, si la demande est incomplète, dans le délai de deux mois suivant la réception des informations complémentaires et, en cas d'acceptation, le remboursement doit être

---

[279] Voir le point 1.2.1.4 *supra*.

[280] CJUE, 26 septembre 2013, *Commission c/ France*, aff. C-296/11.

[281] Directive 2008/9/CE du 12 février 2008 définissant les modalités de remboursement de la TVA, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'Etat membre du remboursement, mais dans un autre Etat membre.

[282] CJCE, 26 septembre 1996, *Debouche*, aff. C-302/93 et 13 juillet 2000, *Ministre du budget c/ Société Monte Dei Paschi Di Siena*, aff. C-136/99.

effectué dans les dix jours suivant cette notification. A défaut de respect des délais impartis, les sommes remboursées sont grevées d'intérêts de retard.

En cinquième lieu, des mesures de lutte contre les fraudes « carrousels » ont été décidées en 2013.

D'une part, les Etats membres ont été autorisés à prévoir, jusqu'au 31 décembre 2018, que le redevable de la taxe soit l'assujetti destinataire des biens pour une série d'opérations qui se sont avérées le support de circuits frauduleux[283].

D'autre part, un mécanisme de réaction rapide (MRR) a été instauré, permettant aux Etats membres, « en cas d'urgence impérieuse » et de façon dérogatoire, de désigner le destinataire en tant que redevable de la TVA due sur des livraisons de biens ou des prestations de services autres[284]. L'Etat membre qui souhaite faire usage d'une telle faculté adresse une demande circonstanciée à la Commission européenne[285]. En cas d'avis favorable de cette dernière, qui doit intervenir au plus tard dans le délai d'un mois, l'Etat membre peut appliquer la mesure d'urgence.

2.4.2.2. D'autres chantiers de modernisation du système commun de TVA n'ont donné lieu à aucune avancée

Des tentatives visant à améliorer la neutralité de la TVA n'ont pas abouti. Au cours des dernières années, la Commission européenne a présenté plusieurs projets de directive relatifs à certaines imperfections du système commun de TVA, qui n'ont pas été adoptées par le Conseil.

Une première proposition de directive visait, conformément à l'article 176 de la directive TVA, à harmoniser les dépenses exclues du droit à déduction. Elle a été retirée par la Commission.

Une deuxième proposition de directive visait à réformer le régime de TVA des opérations bancaires et financières. Alors que son ambition était limitée, puisqu'elle consistait, d'une part, à préciser les catégories de prestations taxables de plein droit et, d'autre part, à obliger les Etats membres à offrir aux établissements financiers la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA de leurs opérations, la proposition de directive s'est heurtée à l'opposition de nombreux Etats membres, peu désireux de voir se réduire les recettes liées aux rémanences de taxe. Si la proposition de directive n'a pas formellement été retirée, elle n'est plus discutée au niveau du Conseil de l'Union européenne.

Un troisième chantier concerne le régime de TVA des personnes morales de droit public. La Commission européenne a lancé une consultation publique sur le sujet en octobre 2013, évoquant plusieurs options de réforme, allant de la taxation de l'ensemble des opérations réalisées par les personnes morales de droit public et des activités d'intérêt général à la simple modification des règles concernant les secteurs dans lesquels les coûts d'investissement sont les plus élevés et les distorsions de concurrence entre organismes publics et privés sont les plus manifestes (gestion des déchets et assainissement, services postaux notamment). Les résultats de la consultation publique, rendus publics en décembre

---

[283] Article 199 *bis* de la directive TVA, tel qu'issu de la directive 2013/43/UE du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux livraisons de certains biens et prestations de certains services présentant un risque de fraude.

[284] Article 199 *ter* de la directive TVA, tel qu'issu de la directive 2013/42/UE du 22 juillet 2013 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA en ce qui concerne un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA.

[285] Ainsi qu'une demande de dérogation en bonne et due forme sur le fondement de l'article 395 de la directive TVA.

2014, révèlent une forte réticence des Etats membres à l'égard de tout projet de réforme, ce qui ne laisse pas présager une évolution prochaine du régime de TVA de ces opérations.

2.4.2.3. Il n'a pas été remédié aux causes de la fraude à la TVA sur les opérations intracommunautaires

D'une part, les dernières années ont vu l'apparition de risques nouveaux pour le bon fonctionnement du système de la TVA.

Premièrement, si la modification du lieu de certaines prestations de services rendues à des personnes non assujetties est allée dans le sens d'une plus grande imposition des opérations économiques dans le pays de consommation, la solution retenue pose la question de la capacité des Etats membres à contrôler la bonne perception de la taxe.

En effet, les prestataires de services électroniques, de télécommunications et de radiodiffusion et télévision, par le biais du mini guichet unique, déclarent la TVA due dans les Etats membres de résidence des clients dans lesquels ils ne sont pas établis.

Dès lors que la TVA est due dans l'Etat membre de consommation, l'Etat membre d'établissement des prestataires sera moins incité à contrôler le respect par ces dernières de leurs obligations déclaratives et de paiement. A l'inverse, si l'administration de l'Etat membre de consommation peut initier le contrôle des activités des prestataires, le pouvoir d'effectuer des contrôles sur place, dans les locaux des prestataires, reste réservé à l'administration de l'Etat membre d'établissement[286].

Ainsi, la modification des règles de territorialité dans le sens d'une taxation accrue dans le pays de consommation implique une collaboration accrue entre des administrations fiscales qui n'y sont encore guère habituées.

Certes, un règlement a été adopté, relatif à la coopération administrative en matière de TVA[287], qui organise l'échange d'informations entre Etats membres, sur demande ou sans demande préalable[288], prévoit la possibilité, pour l'autorité de l'Etat membre d'imposition, après accord de l'Etat membre d'établissement, d'envoyer des fonctionnaires pour assister aux investigations des fonctionnaires de l'Etat membre d'établissement et échanger des informations et, pour les Etats membres intéressés, d'organiser des contrôles simultanés et met en place un réseau multilatéral d'alerte précoce pour lutter contre la fraude à la TVA, baptisé « Eurofisc ». Toutefois, la preuve de l'efficacité de ces dispositions demeure à établir.

Deuxièmement, si les prestations de services ne se prêtent généralement pas à des opérations d'achat-revente, il est possible que des prestations de services[289] fassent exception et, par suite, que le changement du lieu d'imposition et du redevable de la TVA afférente aux prestations de services entre assujettis favorise la mise en place de circuits de fraudes « carrousels » similaires aux circuits existant pour les livraisons de biens.

Troisièmement, le développement des services électroniques pose plus largement la question de la capacité des administrations fiscales nationales à surveiller efficacement l'activité des prestataires établis dans des pays tiers qui fournissent à distance des services à des clients non assujettis.

---

[286] Dont les moyens humains, pour certains Etats membres, peuvent être limités.

[287] Règlement (UE) n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA, succédant au règlement (CE) n° 1798/2003 sur le même sujet.

[288] Notamment quand la taxation a lieu dans l'Etat membre de destination et que les informations fournies par l'Etat membre d'origine son nécessaires à l'efficacité du système de contrôle dans l'Etat membre de destination : voir l'article 13 du règlement.

[289] Comme on l'a vu pour les permis d'émission de gaz à effet de serre.

A cet égard, les données relatives au guichet unique pour les prestataires de services électroniques établis dans des pays tiers incitent à la circonspection. Selon les chiffres communiqués par la direction générale des finances publiques, seuls 547 opérateurs sont enregistrés, dont seulement onze ont choisi la France comme Etat membre d'identification, et seuls 15,5 millions d'euros ont été collectés en 2013.

Quatrièmement, la règle des paiements fractionnés est menacée par les revendications de certains Etats membres, au premier rang desquels l'Allemagne[290], qui plaident en faveur d'une généralisation de l'autoliquidation de la TVA à toutes les opérations internes.

Justifiée au nom de la lutte contre les fraudes « carrousels », cette revendication semble aussi répondre à la volonté de certains Etats de pouvoir mieux localiser géographiquement les recettes de TVA.

Dans un premier temps, des Etats membres ont demandé à pouvoir déroger à la directive TVA en faisant de façon systématique du destinataire des biens et services le redevable de la taxe. Après que la Commission européenne a répondu que l'article 395 de la directive TVA ne pouvait pas servir de support à une telle demande, ces Etats membres ont demandé à ce que l'autoliquidation généralisée puisse être expérimentée dans un Etat membre, en l'occurrence l'Autriche, dans le cadre d'un projet pilote. Jusqu'à présent, la Commission, s'appuyant sur des études étayant les charges administratives et les risques associés à une telle modification[291], s'est refusé à donner suite à une telle initiative.

Or, si, ainsi qu'il a été dit[292], l'autoliquidation peut constituer une réponse efficace contre certains types de fraude, en particulier quand elle est ciblée sur des opérations en amont de la chaîne économique, à destination d'entreprises non éphémères, sa généralisation, qui aboutirait à ce que, jusqu'au stade précédant la vente au consommateur final, les assujettis, à condition qu'ils ne réalisent que des opérations ouvrant droit à déduction, n'acquittent aucune TVA[293] et à ce que la totalité de la TVA soit acquittée au stade de la vente au consommateur final, aurait des effets ravageurs, particulièrement dans les Etats membres où le commerce de détail est peu concentré et où le civisme fiscal est le moins répandu. En effet, la disparition de la règle des paiements fractionnés accroît les risques de sous-déclaration et d'évasion fiscale.

Il convient donc de s'opposer à cette tentation, qui, si elle aboutissait dans certains Etats membres, ferait coexister deux systèmes de TVA concurrents et ferait reculer le niveau d'harmonisation dans l'Union européenne.

D'autre part, bien que la lutte contre la fraude à la TVA soit devenue une préoccupation majeure pour les Etats membres, le régime de TVA des livraisons et acquisitions intracommunautaires n'a pas été réformé.

A la suite du livre vert du 1er décembre 2010[294] et de la consultation publique à laquelle elle a donné lieu, la Commission européenne a adopté une communication sur l'avenir de la TVA[295], dans laquelle elle a déclaré abandonner l'objectif d'établir un système de TVA fondé sur le principe de l'imposition dans le pays d'origine.

---

[290] Soutenue par l'Autriche, les Pays-Bas, la République tchèque et la Roumanie.

[291] La dernière étude en date étant l'étude d'Ernst & Young de novembre 2014 sur l'option en faveur de l'autoliquidation de la TVA dans le système commun de TVA, publiée sur le site Internet de la DG TAXUD.

[292] Voir le point 2.3.1 *supra*.

[293] Puisqu'ils pourraient immédiatement déduire la TVA qu'ils auraient à acquitter.

[294] Livre vert sur l'avenir de la TVA : vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, COM(2010) 695.

[295] Communication de la Commission sur l'avenir de la TVA : vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM(2011) 851.

Afin de remédier à la faiblesse intrinsèque du régime de TVA des livraisons intracommunautaires, elle a exposé plusieurs pistes de réforme dans un récent document de travail[296]. Une proposition de directive n'est cependant pas attendue avant 2016.

Les pistes évoquées dans ce document de travail se caractérisent par la renonciation à la séparation entre livraisons et acquisitions intracommunautaires et par l'imposition des livraisons de biens soit dans l'Etat membre de livraison des biens, soit dans l'Etat membre d'établissement de l'acquéreur, le redevable de la taxe pouvant être soit le fournisseur, soit l'acquéreur.

Si l'acquéreur était le redevable de la TVA, l'amélioration par rapport au système actuel serait limitée : le risque de fraudes « carrousels » ne serait pas réduit. Si, en revanche, le fournisseur était le redevable de la TVA, la principale cause des fraudes « carrousels » aurait disparu. Une telle évolution poserait néanmoins deux séries de difficultés :

- premièrement, les entreprises devraient acquitter la TVA sur les livraisons intracommunautaires et, par suite, supporter le coût de portage de la taxe. Si cela constituerait pour elle une charge nouvelle, cela ne reviendrait qu'à aligner le régime des opérations intracommunautaires sur celui des opérations internes, de sorte que cet argument doit être relativisé.

En outre, les entreprises devraient maîtriser les taux de TVA applicables dans les Etats membres vers lesquels elles commercent ;

- deuxièmement, afin de leur éviter de s'identifier pour les besoins de la TVA dans des Etats membres dans lesquels elles ne sont pas établies, les entreprises pourraient déclarer et payer la TVA par le biais d'un guichet unique élargi à ces opérations. Il s'en suit que l'Etat membre d'imposition ne serait plus l'Etat membre d'établissement du redevable de la taxe, ce qui pose la question de la fiabilité d'un tel système.

A cet égard, la perspective d'une réforme du régime de TVA des livraisons intracommunautaires soulève des questions identiques à celles soulevées par la modification récente du lieu des prestations de services.

Or, de la capacité des administrations des Etats membres à contrôler efficacement le paiement de la TVA par des assujettis établis dans d'autres Etats membres dépend sans doute la capacité de l'Union européenne à repousser la voie alternative de l'autoliquidation généralisée et l'avenir du système de TVA tel qu'on le connaît actuellement.

[296] Document de travail de la Commission du 29 octobre 2014 sur la mise en œuvre du régime définitif de TVA des opérations intracommunautaires, SWD(2014) 338.

Annexe 1 : liste des taux de TVA appliqués dans l'Union européenne[297]

Etat membre	Taux normal (en %)	Taux réduit (en %)	Taux « super réduit » (en %)[298]	Taux « parking » (en %)[299]
Belgique	21	6 / 12		12
Bulgarie	20	9		
République tchèque	21	10 / 15		
Danemark	25	-		
Allemagne	19	7		
Estonie	20	9		
Grèce	23	6,5 / 13		
Espagne	21	10	4	
France	**20**	**5,5 / 10**	**2,1**	
Croatie	25	5 / 13		
Irlande	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Italie	22	10	4	
Chypre	19	5 / 9		
Lettonie	21	12		
Lituanie	21	5 / 9		
Luxembourg	17	8	3	14
Hongrie	27	5 / 18		
Malte	18	5 / 7		
Pays-Bas	21	6		
Autriche	20	10		12
Pologne	23	5 / 8		
Portugal	23	6 / 13		13
Roumanie	24	5 / 9		
Slovénie	22	9,5		
Slovaquie	20	10		
Finlande	24	10 / 14		
Suède	25	6 / 12		
Royaume-Uni	20	5		
Moyenne	**21,6**			

[297] Source : Commission européenne, DG TAXUD, janvier 2015.

[298] Taux inférieur à 5% appliqué de manière dérogatoire, en vertu de l'article 110 de la directive TVA, à des biens ou services visés à l'annexe III à cette directive.

[299] Taux réduit supérieur à 12% appliqué de manière dérogatoire, en vertu de l'article 118 de la directive TVA, à des biens ou services autres que ceux visés à l'annexe III à cette directive.

Annexe 2 : champ d'application du taux réduit en France

Catégories de biens et services éligibles à un taux réduit de TVA	**Application en France**	**Taux applicable (en %)**
Annexe III à la directive TVA		
1/ Denrées alimentaires et produits utilisés dans la préparation des denrées alimentaires	Très largement	5,5 / 10
2/ Distribution d'eau	Oui	5,5
3/ Produits pharmaceutiques	Oui	2,1 / 10
4/ Equipements médicaux	Largement	5,5
5/ Transport de personnes	Oui	10
6/ Livres, journaux et périodiques	Oui	2,1 / 5,5
7/ Droits d'admission aux spectacles, musées, etc.	Oui	2,1 / 5,5 / 10
8/ Réception des services de radiodiffusion et de télévision	Oui, sauf exceptions	2,1 / 10
9/ Prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et droits d'auteur qui leur sont dus	Oui	10
10/ Construction, livraison et rénovation de logements dans le cadre de la politique sociale	Partiellement	5,5
10 *bis*/ Rénovation et réparation des logements privés	Oui	5,5 / 10
10 *ter* / Lavage de vitres et nettoyage des logements privés	Oui	10
11/ Livraisons de biens et prestations de services utilisés dans la production agricole	Largement	10
12/ Hébergement dans les hôtels, campings, etc.	Largement	10
12 *bis*/ Services de restaurant et de restauration	Oui	10
13/ Droits d'admission aux manifestations sportives	Oui	5,5
14/ Droits d'utilisation des installations sportives	Non	
15/ Livraisons de biens et prestations de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social, dans les cas où ils ne sont pas exonérés	Partiellement	5,5
16/ Prestations de pompes funèbres	Non, sauf exceptions	
17/ Soins médicaux et dentaires	Non (prestations exonérées)	
18/ Nettoyage des voies publiques, enlèvement des ordures et traitement des déchets	Oui	10
19/ Petits services de réparation des bicyclettes, chaussures et articles en cuir et du linge de maison	Non	
20/ Services de soins à domicile	Partiellement	5,5 / 10
21/ Coiffure	Non	

Autres dispositions		
Fourniture de gaz naturel, d'électricité et de chauffage urbain (article 102)	Oui, sauf exceptions	5,5
Importations d'objets d'art et livraisons d'objets d'art par leur auteur ou certains assujettis autre des assujettis-revendeurs (article 103)	Oui	5,5 / 10
Produits de l'horticulture et bois de chauffage (article 122)	Oui	10

Annexe 3 : liste des procédures contentieuses en cours[300]

Stade de la procédure	Disposition contestée	Commentaires
Mise en demeure	Article 210 de l'annexe II au code général des impôts	Procédure, dite de transfert du droit à déduction, par laquelle l'entreprise utilisatrice d'immobilisations dont elle n'est pas propriétaire peut déduire la TVA afférente aux dépenses exposées par des collectivités publiques ou des sociétés de construction pour la réalisation ou l'acquisition de ces immobilisations
	3° de l'article 278 *bis* du code général des impôts	Application du taux de 10% aux produits d'origine agricole n'ayant subi aucune transformation, autres que les produits destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole
Avis motivé	Deuxième alinéa de l'article 298 *septies* du code général des impôts	Application du taux de 2,1% aux services de presse en ligne
Saisine de la CJUE	3° du A de l'article 278-0 *bis* du code général des impôts	Application du taux de 5,5% aux livres numériques

[300] Source : Direction de la législation fiscale, janvier 2015.

Annexe 4 : illustration des effets de l'exonération de la TVA sur le prix de vente final d'un bien ou d'un service

	Producteur 1	Producteur 2	Producteur 3	Producteur 4	Consommateur
Assujettissement complet à la TVA					
Achat TTC	0	120	240	480	**720**
TVA déductible	0	20	40	80	
Vente HT	100	200	400	600	
TVA due	20	40	80	120	
TVA nette versée	20	20	40	40	
TVA totale nette					**120**
Exonération de la vente du producteur 2					
Achat TTC	0	120	220	504	**744**
TVA déductible	0	**0**	0	84	
Vente HT	100	220	420	620	
TVA due	20	0	84	124	
TVA nette versée	20	**0**	84	40	
TVA totale nette					**144**
Exonération de la vente du producteur 3					
Achat TTC	0	120	240	440	**768**
TVA déductible	0	20	**0**	0	
Vente HT	100	200	440	640	
TVA due	20	40	0	128	
TVA nette versée	20	20	**0**	128	
TVA totale nette					**168**
Exonération de la vente du producteur 4					
Achat TTC	0	120	240	480	**680**
TVA déductible	0	20	40	**0**	
Vente HT	100	200	400	680	
TVA due	20	40	80	0	
TVA nette versée	20	20	40	**0**	
TVA totale nette					**80**