

# **CONSEIL DES IMPÔTS**

---

## **LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE**

---

**XIXe RAPPORT AU PRESIDENT DE LA  
REPUBLIQUE**

**JUIN 2001**

---

## SOMMAIRE

	<b>Pages</b>
<b>Introduction générale</b>	<b>7</b>
<b>Chapitre introductif</b>	<b>11</b>
<b>Première partie - Les principaux débats sur la TVA</b>	<b>41</b>
<b>Chapitre I - La taxation des échanges intracommunautaires de biens : faut-il pérenniser le régime transitoire ?</b>	<b>43</b>
<b>Chapitre II - Les taux de TVA</b>	<b>69</b>
<b>Chapitre III - Champ d'application, exonérations et droit à déduction : harmoniser et limiter les rémanences de TVA</b>	<b>103</b>
<b>Deuxième partie - Mieux appliquer la législation sur la TVA</b>	<b>125</b>
<b>Chapitre I - Champ d'application et droit à déduction : clarifier et stabiliser la législation</b>	<b>127</b>
<b>Chapitre II - Simplifier les règles de territorialité et les adapter aux évolutions économiques</b>	<b>167</b>
<b>Chapitre III - Mieux recouvrer la TVA</b>	<b>207</b>
<b>Troisième partie - Les processus de décision en matière de TVA : un rééquilibrage nécessaire</b>	<b>243</b>
<b>Conclusion générale</b>	<b>285</b>
<b>Liste des personnes rencontrées</b>	<b>287</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>291</b>

<b>Liste des tableaux et graphiques</b>	<b>299</b>
<b>Glossaire</b>	<b>303</b>
<b>Annexes</b>	<b>305</b>
<b>Sommaire détaillé</b>	<b>375</b>

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

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

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

*M. Jacques BONNOT, conseiller d'Etat,*

*M. Michel DELAHOUSSE, inspecteur général des finances,*

*M. Michel EUVRARD, inspecteur général des finances,*

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

*Mme Chantal LARDENNOIS, conseiller à la Cour de Cassation,*

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

*Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, conseiller d'Etat <sup>1</sup>,*

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

*M. Bernard PLAGNET, professeur agrégé des universités,*

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

Membres du Conseil des impôts.

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

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

*M. Philippe CHONÉ, administrateur de l'INSEE,*

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

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

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

Rapporteurs,

*M. Salim BENSMAIL, administrateur civil,*

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

Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :

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

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

---

<sup>1</sup>Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE a remplacé M. Pierre-François RACINE, conseiller d'Etat, à compter du 20 décembre 2000.

---

## INTRODUCTION GENERALE

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

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

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

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

Cet aspect européen de la TVA constitue le point de départ et le cœur des analyses conduites en 2000-2001 par le Conseil des impôts, dont le précédent rapport relatif à la TVA remontait à 1983<sup>2</sup>, date à laquelle le contexte institutionnel était très différent.

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

- la transformation des relations entre droit communautaire et droit interne a donné toute sa signification à l'harmonisation communautaire, dont les pleins effets ne se faisaient pas encore sentir en 1983 alors même que le texte fondamental, la « 6e directive TVA » était antérieur (1977). Les évolutions majeures de la jurisprudence du

---

<sup>2</sup> certains aspects de la TVA ont cependant été abordés dans le rapport sur « Fiscalité et vie des entreprises », publié en 1994.

Conseil d'Etat entre 1989 et 1992 ont permis l'émergence d'un véritable « contrôle de conventionnalité » : le juge national est amené à écarter l'application des normes internes si elles sont incompatibles avec les normes communautaires. En conséquence, le rôle de la Cour de justice des communautés européennes, chargée d'interpréter le droit communautaire (en particulier à la demande du juge national, qui la saisit par le biais de questions préjudicielles) s'est trouvé fortement accru (cf deuxième partie, chapitre I).

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

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

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

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

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

territorialité (chapitre II), de recouvrement de l'impôt et de contrôle fiscal (chapitre III).

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

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

## Chapitre introductif



# 1

## Les principes généraux de la TVA

La TVA présente des caractéristiques originales au sein des prélèvements obligatoires. En particulier, les agents économiques qui versent la taxe à l'administration fiscale (pour simplifier, les entreprises) ne sont pas ceux qui en supportent l'incidence économique (les ménages et les administrations publiques).

Le cadre juridique applicable n'est non plus sans présenter des particularités tenant à l'articulation du droit communautaire et du droit français :

- les principales règles sont fixées par les directives communautaires, et notamment la « 6<sup>e</sup> directive TVA » du 17 mai 1977 (modifiée à de nombreuses reprises), qui sera citée de très nombreuses fois dans la suite du présent rapport. La France a transposé ces directives en modifiant le Code général des impôts, dans ses parties législatives et réglementaires.

- pour autant, le droit national ne s'est pas contenté d'intégrer le droit communautaire : les règles générales fixées par les directives laissent place à des précisions au niveau national ; les directives accordent explicitement aux Etats membres différentes possibilités de choix ou d'option ; enfin, certains aspects (par exemple les modalités de recouvrement de la TVA), ne sont que peu abordés par le droit communautaire. Au total, la France, comme les autres pays de l'Union européenne, conserve des marges de manœuvre réelles mais d'une ampleur très variable suivant les domaines, ainsi que le montreront les chapitres qui suivent.

- la jurisprudence fiscale joue un rôle fondamental, et se caractérise par l'intervention conjointe, non seulement des juridictions administratives françaises, compétentes pour le contentieux de la TVA, mais aussi de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), qui peut être saisie pour interpréter le droit communautaire<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> dans le cadre de questions préjudicielles posées par les juridictions nationales elles-mêmes saisies de litiges relatifs à la TVA.

ou pour apprécier le respect par les Etats de leurs obligations de transposition des directives<sup>4</sup>.

## I. – Les opérations taxables

La TVA touche en principe l'ensemble des livraisons de biens et prestations de services entre opérateurs économiques, ce qui explique qu'elle soit rangée dans la catégorie des taxes sur le chiffre d'affaires. Le redevable de la TVA est en général le vendeur (ou le prestataire), qui ajoute la TVA à son prix hors taxes, et facture le prix « toutes taxes comprises » (TTC) à l'acheteur.

Les agents économiques sont divisés en deux catégories :

- les opérateurs *assujettis* (en première approche, les entreprises produisant des biens et des services) sont redevables de la TVA sur leurs ventes, et peuvent déduire la TVA acquittée sur leurs achats de la TVA qu'ils facturent. Par conséquent, les assujettis ne supportent pas de charge comptable du fait de la TVA.

- les opérateurs *non-assujettis* (en première approche, les ménages et les administrations publiques) ne peuvent pas déduire la TVA sur leurs achats<sup>5</sup>, et en supportent la charge.

S'agissant des échanges internationaux de marchandises, il faut distinguer entre les échanges avec des Etats extérieurs à l'Union européenne, et les échanges intracommunautaires. Les exportations intracommunautaires de biens sont qualifiées de « livraisons intracommunautaires » et les importations « d'acquisitions intracommunautaires » :

- sauf dans certaines situations particulières, les exportations extracommunautaires et les livraisons intracommunautaires sont exonérées de la TVA française ;

- symétriquement, les importations et les acquisitions intracommunautaires sont taxées, le redevable de la taxe étant alors l'acheteur et non par le vendeur.

En matière de prestations de services, les règles de territorialité applicables sont plus complexes car elles dépendent de la nature des services (cf annexe 5).

---

<sup>4</sup> dans le cadre de recours en manquement déposés par la Commission européenne.

<sup>5</sup> leurs ventes (s'ils en réalisent) ne sont pas soumises à la TVA.

Les principes généraux de la TVA sont en pratique tempérés par de nombreuses exceptions et régimes dérogatoires, qui sont autant de facteurs de complexité (analysés dans les chapitres qui suivent) :

- certaines opérations analysées économiquement comme des ventes de biens et services restent néanmoins non taxables. Juridiquement, deux situations doivent être distinguées<sup>6</sup> : les opérations placées *hors du champ d'application de la TVA* ; les opérations placées *dans le champ d'application mais expressément exonérées*. Il est assez fréquent qu'un assujetti réalise à la fois des opérations placées dans le champ d'application de la TVA, et des opérations placées hors de ce champ : il s'agit alors d'un « assujetti partiel ». De même, si certaines des opérations réalisées par un assujetti dans le champ d'application de la TVA sont exonérées, on parle de « redevable partiel »<sup>7</sup>.

- les plus petites entreprises bénéficient d'un régime de franchise et ne sont pas taxées.

.- le droit à déduction des assujettis n'est pas absolument général. La TVA peut n'être pas déductible en raison de la nature de certains achats, ou comme conséquence du fait qu'une partie de l'activité de l'opérateur économique concerné n'est elle-même pas taxable.

Il faut noter que la TVA telle qu'elle est appliquée en France et dans le reste de l'Union européenne n'est pas la seule forme possible de taxation de la consommation (cf annexe 1). La TVA communautaire repose sur une taxation des *transactions* : chaque transaction doit être qualifiée de taxable ou non taxable, ouvrant ou non droit à déduction pour l'acheteur. Les entreprises n'ont jamais à calculer explicitement l'assiette globale de la TVA (alors qu'elles calculent par exemple leur bénéfice fiscal qui est l'assiette de l'impôt sur les sociétés).

## **II. – La TVA n'est pas assise sur la totalité de la valeur ajoutée**

Le mécanisme de *paiement fractionné* (à chaque stade du processus de production) décrit précédemment a pour conséquence

---

<sup>6</sup> cf deuxième partie, chapitre I.

<sup>7</sup> il est tout à fait possible d'être à la fois assujetti partiel et redevable partiel.

que l'assiette de la TVA n'est pas la valeur ajoutée mais la consommation, ou plus précisément :

- la consommation finale et la formation brute de capital fixe (FBCF) des ménages ;
- les consommations intermédiaires et la FBCF des administrations publiques, sauf pour leurs activités assujetties<sup>8</sup>.

#### Pourquoi taxer la consommation ?

La consommation offre certains avantages remarquables en tant qu'assiette fiscale :

- les taxes à la consommation ont une assiette très large et permettent d'obtenir un rendement élevé pour des taux relativement bas, ce qui limite les distorsions induites par la fiscalité. Ce rendement est en outre assez stable, la consommation étant moins volatile que d'autres assiettes fiscales (par exemple les salaires) lorsque la conjoncture évolue.

- la taxation de la consommation présente des avantages dans la perspective de la concurrence fiscale, car la consommation est une assiette relativement peu mobile par rapport au capital et au travail qualifié. Les consommateurs n'utilisent d'ailleurs pas la totalité des possibilités d'arbitrage dont ils disposent, par exemple en raison d'écarts de taux de TVA entre Etats (cf première partie, chapitre II).

- taxer la consommation ne modifie pas les arbitrages des agents économiques entre épargne et consommation, alors que la taxation des revenus (du travail et du capital) tend à défavoriser l'épargne.

Pour autant, comme tout impôt non forfaitaire, les taxes sur la consommation (et notamment la TVA) ne sont jamais « neutres », dans la mesure où elles induisent des pertes de bien-être économique<sup>9</sup>.

La propriété de « neutralité » de la TVA souvent évoquée ne concerne que les producteurs, qui ont la possibilité de déduire la TVA acquittée en amont (sauf dans les cas, non négligeables en pratique, de « rémanences » de TVA<sup>10</sup>). En conséquence, les échanges entre producteurs se font hors taxes, et les consommations intermédiaires ne sont pas taxées : la TVA ne perturbe donc pas les arbitrages des entreprises (propriété dite d'efficacité productive).

<sup>8</sup> en pratique, la TVA touche aussi une fraction des consommations intermédiaires et des investissements des entreprises (phénomène dit de « rémanence », qui sera analysé plus en détail au chapitre III de la première partie). Mais il s'agit d'exceptions qui ne remettent pas en cause le principe général de la taxe.

<sup>9</sup> qu'il convient bien sûr de comparer aux bénéfices attendus des dépenses publiques financées à l'aide des recettes fiscales.

<sup>10</sup> cf première partie, chapitre III

La valeur ajoutée VA peut être décomposée de la manière suivante :

$VA = C + G + I + X - M$  où C est la consommation finale des ménages, G la consommation finale des administrations, I l'investissement, X le montant des exportations et M le montant des importations de biens et services.

L'assiette de la TVA est  $C + CI_{adm}$  (consommations intermédiaires des administrations publiques) +  $I_{adm}$  (FBCF des administrations) +  $I_{ménages}$  (FBCF des ménages), ce qui est égal à :

$$VA - (I - I_{adm} - I_{ménages}) - (G - CI_{adm}) + M - X.$$

Autrement dit, la TVA ne taxe pas l'ensemble de la valeur ajoutée. D'une part, elle exonère la part de cette valeur ajoutée incorporée aux investissements des entreprises et aux exportations de biens et services, ainsi qu'une partie de la valeur ajoutée des administrations publiques. D'autre part, elle taxe la valeur ajoutée générée à l'étranger et incorporée aux importations.

### III. – Les taux de TVA

Le taux de TVA est un paramètre propre à chaque transaction taxable, ce qui implique qu'un assujetti puisse être amené à utiliser plusieurs taux différents. Trois taux de TVA sont actuellement applicables en France : le taux normal de 19,6 %, le taux réduit de 5,5 % et le taux super-réduit de 2,1 % (sans compter les taux spécifiques à la Corse et aux DOM<sup>11</sup>).

Le taux réduit s'applique à différentes catégories d'opérations limitativement énumérées (article 278 bis du CGI), notamment (liste non exhaustive) :

- certains biens et services de consommation courante (l'eau, l'essentiel des produits alimentaires, les transports de voyageurs, les abonnements à l'électricité et au gaz, les médicaments non remboursables) ou à caractère social (prestations des avocats dans le cadre de l'aide juridictionnelle, prestations des maisons de retraite).

- certains produits culturels (livres, entrées dans les spectacles, entrées dans les musées, etc.) ;

- la fourniture de logement en hôtel ou en meublé ;

---

<sup>11</sup> cf annexes 8 et 9.

- depuis 1999, les travaux portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans.

Le taux super-réduit s'applique principalement aux publications de presse, à la redevance de l'audiovisuel et aux médicaments remboursables par la Sécurité sociale<sup>12</sup>.

#### **IV. – Paiement et recouvrement de la TVA**

Le produit de la TVA est intégralement une recette de l'Etat (budget général et, pour une fraction, budget annexe des prestations sociales agricoles<sup>13</sup>).

Toutefois, la TVA constitue également (moyennant des corrections complexes) l'assiette de la « ressource TVA », qui est une des ressources propres de l'Union européenne (cf annexe 10), sans être pour autant versée directement à l'Union<sup>14</sup>.

Dans le régime du « réel normal », la TVA doit être déclarée<sup>15</sup> et versée<sup>16</sup> mensuellement<sup>17</sup> par chaque redevable, au titre des opérations du mois précédent. Il existe différents dispositifs simplifiés (tableau n° 1) qui réduisent la fréquence des déclarations et des versements : ainsi, les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition (hors agriculture) n'ont à souscrire qu'une déclaration annuelle (dite « CA12 »), et versent des acomptes trimestriels avec régularisation au début de l'année suivante.

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée sur les ventes, le « crédit de TVA » qui en résulte est imputable sur les déclarations suivantes et peut dans certains cas être remboursé au redevable (cf deuxième partie, chapitre III).

---

<sup>12</sup> la CJCE vient de confirmer que l'application d'un taux super-réduit dans ce dernier cas était conforme au droit communautaire (CJCE, 3 mai 2001, *Commission c/ France*).

<sup>13</sup> à hauteur de 0,7 points de TVA pour chacun des taux.

<sup>14</sup> le versement français est traité budgétairement comme un prélèvement sur recettes du budget général de l'Etat.

<sup>15</sup> déclaration dite « CA3 »

<sup>16</sup> par versement spontané du redevable. Il n'y a émission d'un titre de recette par l'administration qu'en cas de retard de paiement ou de redressement. Les montants recouverts après émission d'un titre de recette ne représentaient que 4,7 % de la TVA brute en 1999.

<sup>17</sup> trimestriellement si la taxe exigible annuellement est inférieure à 12 000 F (1 829,4 €).

Tableau n° 1 : les différents régimes d'imposition à la TVA en France

	livraisons de biens et prestations d'hébergement	autres prestations de services	agriculture
<i>réel normal</i>	CA annuel > 5 MF HT (0,76 M€) ou bénéficiaires du régime simplifié ayant opté pour le réel normal	CA annuel > 1,50 MF HT (0,23 M€) ou bénéficiaires du régime simplifié ayant opté pour le réel normal	
<i>régime simplifié d'imposition</i> <sup>18</sup>	CA annuel > 500 000 F HT (76 224,5 €) ou bénéficiaires de la franchise sur option	CA annuel > 175 000 F HT (26 678,6 €) ou bénéficiaires de la franchise sur option	CA annuel > 300 000 F HT (45 734,7 €), sans condition de chiffre d'affaires dans certains cas particuliers <sup>19</sup> , ou sur option
<i>franchise</i> <sup>20</sup>	CA annuel < 500 000 F HT (76 224,5 €)	CA annuel < 175 000 F HT (26 678,6 €)	CA annuel < 300 000 F (45 734,7 €) <sup>21</sup> .

Source : Conseil des impôts

L'impôt est recouvré par la direction générale des impôts (DGI) et, dans certains cas particuliers (importations en provenance de l'extérieur de l'Union européenne, produits pétroliers), par la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), qui joue également un rôle dans le contrôle de la TVA intracommunautaire. Le contentieux de la TVA relève des juridictions administratives.

<sup>18</sup> le dispositif propre aux agriculteurs (article 298 bis du CGI) et le régime simplifié d'imposition de droit commun (article 302 septies A du CGI) sont juridiquement distincts.

<sup>19</sup> article 298 bis du CGI

<sup>20</sup> le coût net de la franchise, hors secteur agricole, est estimé à 1,15 MdF (0,18 Md€) en 2000.

<sup>21</sup> il existe un dispositif spécifique de remboursement forfaitaire aux agriculteurs qui ne sont pas redevables de la TVA, d'une partie de la TVA acquittée sur leurs achats.

#### Le coût de gestion de la TVA

La mission d'analyse comparative des administrations fiscales conduite par l'inspection générale des finances en 1999 visait essentiellement à comparer le coût de gestion de l'impôt (du point de vue de l'administration fiscale) dans les différents pays : pour la TVA, il s'élevait ainsi à 1,05 % des recettes en France en 1997, contre 0,48 % au Royaume-Uni.

Les données rassemblées permettent également de comparer le coût de gestion pour deux catégories de prélèvements, dans un même pays : c'est ainsi que le coût de gestion de la TVA en France est inférieur à celui des impôts directs (1,9 %) mais supérieur à celui des cotisations sociales (0,49 %). Ces écarts doivent être interprétés avec précaution, dans la mesure où le mode de recouvrement de la TVA reporte une partie du coût de gestion sur les entreprises redevables (celles-ci doivent en particulier calculer l'impôt dû).



## 2

### Données quantitatives sur la TVA

#### I. – Les redevables de la TVA

##### A. – Evolution globale

En 1999, la direction générale des impôts a dénombré 2 984 122 redevables de la TVA ayant déposé une déclaration (tableau n°2), dont 276 000 réalisaient des opérations intracommunautaires d'échanges de biens (tableau n°3)<sup>22</sup>. Il faut y ajouter 349 000 bénéficiaires de la franchise en base (sans compter les agriculteurs bénéficiaires du remboursement forfaitaire agricole).

*Tableau n° 2 : évolution du nombre de redevables de la TVA*

	1971	1981	1999
régime réel normal	287 702	689 121	1 611 632
régime réel simplifié	210 374	502 497	1 372 490
régime forfaitaire	1 049 235	809 637	0
total des redevables effectifs	1 547 311	2 001 255	2 984 122
nombre de redevables bénéficiaires de la franchise (hors agriculture)	357 370	96 699	349 000
total des redevables	1 904 681	2 097 954	3 333 122

*Source : Conseil des impôts (1971 et 1981), DGI (1999). Les bénéficiaires du remboursement forfaitaire agricole ne sont pas pris en compte.*

Depuis une trentaine d'années, le nombre de redevables effectifs (hors franchise) a fortement augmenté (de 93 % entre 1971 et 1999), principalement en raison du seuil de la stabilité du seuil du

---

<sup>22</sup> le pourcentage d'assujettis réalisant des opérations intracommunautaires est très variable selon les Etats membres. Il est parfois plus faible qu'en France (cas de l'Italie). Il peut aussi dépasser 30 % (Danemark, Luxembourg, Suède). Source : Commission européenne.

régime forfaitaire<sup>23</sup>, qui a mécaniquement fait passer de nombreuses petites entreprises au régime réel. Le seuil de la franchise, après avoir été diminué à plusieurs reprises pendant les quinze premières années de fonctionnement de la TVA, a été relevé en 1996 et surtout en 1998, date à laquelle il a englobé l'ancien régime forfaitaire (supprimé).

Tableau n° 3 : évolution du nombre des opérateurs intracommunautaires en France

	1995	1996	1997	1998	1999
Nombre d'opérateurs intracommunautaires	219 665	244 093	255 809	267 192	276 270
Livraisons (en MdF)	879	908	1 030	1 106	1 171
Acquisitions (en MdF)	865	884	980	1 102	1 159

Source : DGI. Seuls les échanges intracommunautaires de biens sont pris en compte.

La TVA se caractérise aussi par l'extrême concentration des enjeux budgétaires sur le dernier décile de redevables (tableau n° 4), qui représente près de 84 % de la TVA nette déclarée en 1999.

Tableau n° 4 : ventilation des redevables de la TVA (hors bénéficiaires de la franchise) par tranches de chiffre d'affaires en 1999

déciles de chiffre d'affaires annuel (en F)	part du chiffre d'affaires total déclaré	part de la TVA nette à payer déclarée
< 14 000	0,003 %	0,03 %
< 66 135	0,1 %	0,2 %
< 153 368	0,2 %	0,5 %
< 267 875	0,3 %	0,8 %
< 421 995	0,6 %	1,1 %
< 637 689	0,9 %	1,5 %
< 980 027	1,3 %	2,1 %
< 1 680 000	2,1 %	3,3 %
< 4 092 341	4,2 %	6,9 %
> 4 092 341	90,4 %	83,7 %
total	100,0 %	100,0 %

Source : direction générale des impôts

<sup>23</sup> qui, jusqu'en 1998, concernait les entreprises dont le chiffre d'affaires était compris entre le seuil de la franchise et celui du régime réel.

---

La situation d'assujetti partiel ou de redevable partiel est relativement courante : d'après les données de la direction générale des impôts, 17,9 % des redevables (hors franchise) en 1999, soit 534 000 redevables, déclaraient des opérations non imposables (hors champ ou exonérées) autres que des exportations et livraisons intracommunautaires. Pour 5,2 % des redevables, ces opérations représentaient plus de 25 % du chiffre d'affaires<sup>24</sup>.

Dans l'Union européenne, il existe au total environ 24 millions d'assujettis, dont 3 millions effectuent des livraisons intracommunautaires. Un million d'assujettis (soit 4 % des opérateurs) collectent 80 % de la TVA perçue par les Etats membres<sup>25</sup>.

## B. – Répartition sectorielle

Plusieurs secteurs surtout composés de PME représentent une proportion importante du nombre de redevables (tableau n° 5) : agriculture (15,1 %), commerce de détail (10,6 %), services aux particuliers (9,8 %). A l'inverse, la TVA nette déclarée résulte surtout de secteurs fortement concentrés (commerce de gros, services aux entreprises).

---

<sup>24</sup> ces chiffres doivent être pris avec précaution, car les données sur les opérations non-imposables issues des déclarations de TVA sont peu fiables.

<sup>25</sup> source de ces données : Commission européenne

Tableau n° 5 : répartition sectorielle des redevables de la TVA en 1999

secteur d'activité	nombre de redevables	part du secteur dans le total des redevables	part du secteur dans le total de la TVA nette déclarée	part du régime simplifié dans le total des redevables du secteur
agriculture, chasse, sylviculture	451 936	15,1 %	0,9 %	ns
industries agricoles et alimentaires	65 598	2,2 %	3,0 %	73,0 %
industries de biens de consommation	62 811	2,1 %	4,0 %	52,9 %
industrie automobile	2 220	0,1 %	1,1 %	29,5 %
industrie de biens d'équipement	36 062	1,2 %	4,6 %	41,8 %
industrie de biens intermédiaires	61 901	2,1 %	8,5 %	38,8 %
énergie	5 313	0,2 %	3,8 %	20,7 %
construction	286 592	9,6 %	7,4 %	75,9 %
commerce et réparation automobile	78 339	2,6 %	5,3 %	54,1 %
commerce de gros et intermédiaires du commerce	130 271	4,4 %	14,9 %	30,6 %
commerce de détail et réparation articles domestiques	316 632	10,6 %	6,3 %	64,9 %
transports	90 169	3,0 %	3,7 %	64,3 %
activités financières	20 130	0,7 %	3,1 %	18,2 %
activités immobilières	647 533	21,7 %	5,2 %	42,2 %
services aux entreprises	317 944	10,7 %	21,9 %	38,1 %
services aux particuliers	293 397	9,8 %	4,6 %	73,2 %
éducation, santé, action sociale	42 259	1,4 %	0,8 %	42,3 %
administration	28 875	1,0 %	0,5 %	19,9 %
autres activités	46 140	1,5 %	0,5 %	52,9 %
TOTAL	2 984 122	100,0 %	100,0 %	46,0 %

Source : direction générale des impôts. Les secteurs d'activités ont été obtenus par regroupement de la nomenclature NAF.

## II. – La place de la TVA dans le système de prélèvements obligatoires

### A. – La première recette de l'Etat

Avec un produit total de 696,8 MdF (106,2 Md€) en 1999 (671,0 MdF affectés au budget général et 25,8 MdF affectés au BAPSA), la TVA est, de loin, la première recette fiscale de l'Etat (tableau n° 6).

En 1999, la TVA brute<sup>26</sup> a été perçue pour 750,4 MdF (114,4 Md€) par la direction générale des impôts (89,2 %) et pour 91,0 MdF (13,9 Md€) par la direction générale des douanes (10,8 %)<sup>27</sup>.

Tableau n° 6 : le produit de la TVA depuis 1995

en milliards de francs	1995	1996	1997	1998	1999	2000
TVA brute	669,2	728,2	755,4	807,5	841,4	874,2
Remboursements de crédits de TVA	-105,6	-127,7	-129,3	-165,6	-170,4	-187,0
TVA nette affectée au budget général	563,6	600,5	626,1	641,9	671,0	687,1
TVA nette affectée au BAPSA	22,4	22,9	22,9	24,4	25,8	27,0
Produit net de la TVA	586,0	623,4	649,0	666,3	696,8	714,1
Produit net de la TVA en milliards d'euros	89,3	95,0	98,9	101,6	106,2	108,9

Source : direction générale de la comptabilité publique et Cour des comptes. Données provisoires pour 2000. Les versements au titre du remboursement forfaitaire aux agriculteurs ne sont pas pris en compte.

Le produit de la TVA peut être rapporté aux taux pratiqués afin d'estimer la valeur du point de TVA (tableau n° 7), qui a atteint 43,2 milliards de francs en 1999. Il est donc logique que les variations de

<sup>26</sup> TVA perçue avant remboursement des crédits de TVA

<sup>27</sup> avant le 1<sup>er</sup> janvier 1993 (suppression des frontières fiscales), la DGDDI recouvrait des montants bien plus importants (176 MdF en 1992).

taux de TVA soient fréquemment utilisées comme outil d'ajustement budgétaire<sup>28</sup>.

Tableau n° 7 : la valeur du point de TVA.

milliards de francs	1999
Taux super réduit	1,8
Taux réduit	10,6
Taux normal	30,8
<b>Total point TVA</b>	<b>43,2<sup>29</sup></b>
<i>dont TVA budgétaire</i>	<i>41,6</i>
<i>dont BAPSA</i>	<i>1,6</i>

Source : direction de la Prévision.

Dans l'ensemble des prélèvements obligatoires, la TVA (16,7 % du total en 1999) se classe au second rang, loin derrière les cotisations sociales effectives (35,8 %).

D'une manière générale, il faut noter que la consommation est une assiette fiscale plus stable que les revenus, les salaires ou encore les bénéfices des sociétés. Lorsque les revenus varient, les ménages ont en effet tendance à ajuster leur taux d'épargne à la hausse ou à la baisse, pour maintenir leur niveau de consommation. Cette caractéristique est un avantage majeur de la TVA en tant que recette budgétaire.

## B. – La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires est en baisse depuis 1970

La TVA nette représentait 42,9% des recettes fiscales nettes de l'Etat en 1999.

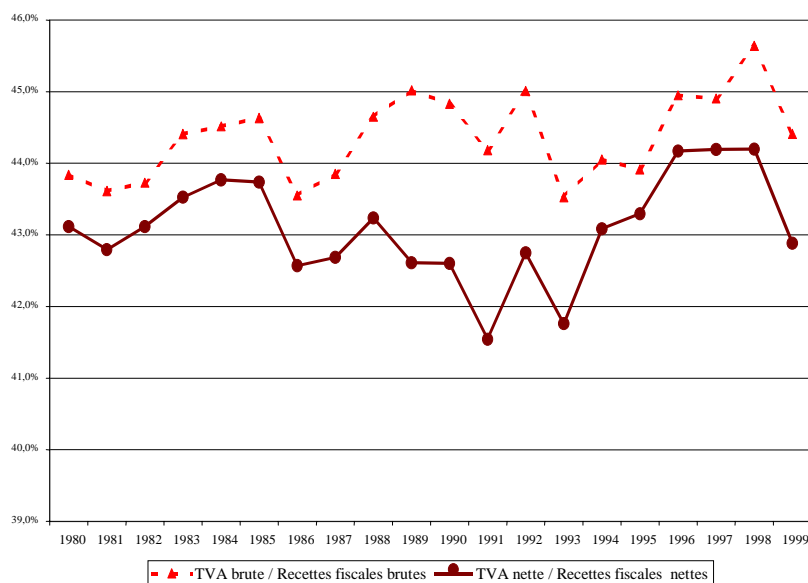
Comme le suggère le graphique n°1, le poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'Etat apparaît globalement stable depuis le début des années 1980. Toutefois, cette période fait suite à une décennie de décrue : comme le rappelait le rapport du Conseil des impôts sur la TVA publié en 1983, les modifications de législation

<sup>28</sup> la hausse de 2 points du taux normal (de 18,6 % à 20,6 %) décidée en 1995 en constitue un exemple caractéristique.

<sup>29</sup> 6,6 milliards d'euros.

expliquaient à titre principal cette évolution, le taux normal étant passé de 23% à 20% en 1973 et 17,6% en 1977.

*Graphique n°1 : le poids de la TVA dans les recettes de l'Etat de 1980 à 1999.*



*Source : direction générale de la comptabilité publique et calculs direction de la prévision.*

En proportion du PIB, la TVA est en baisse en France depuis 1970, passant de 8,9 % en 1970 à 7,9 % en 1999, ce qui contraste avec la tendance observée dans les 5 autres pays qui étaient déjà membres de la Communauté européenne en 1970. D'après Eurostat, la TVA représentait 17 % des prélèvements obligatoires en France en 1999, contre 25,3 % en 1970 et 18,2 % en 1990.

## 3

### **Les évolutions récentes de la TVA**

Depuis sa création en 1954 et son extension en 1968, la TVA a connu deux séries d'évolutions majeures en France :

- la transposition de la 6<sup>e</sup> directive TVA ;
- la suppression des frontières fiscales au 1<sup>er</sup> janvier 1993, marquée par la mise en place du « régime transitoire » de taxation des échanges intracommunautaires de biens, et une plus grande harmonisation des taux de TVA en Europe.

#### **I. – Un impôt de création récente**

Les impositions indirectes jouent, depuis une période très ancienne, un rôle essentiel dans le système fiscal français. Il s'agissait initialement d'impôts spécifiques sur la consommation de certains biens et services, que l'on peut rapprocher, dans leur principe, des droits d'accises actuels. La taxation générale de la consommation ne remonte qu'au début du XXe siècle, et a connu des évolutions successives : taxe sur les paiements (1917), impôt sur le chiffre d'affaires (1920), taxe unique à la production (1936).

Le principe fondamental de la TVA, celui du paiement fractionné avec déduction des taxes payées en amont, a été mis en application pour la première fois en 1948. La TVA proprement dite, dont Maurice Lauré a été le principal promoteur, a été instituée par une loi du 10 avril 1954, et son champ d'application largement étendu par la loi n°66-10 du 6 janvier 1966, entrée en application le 1<sup>er</sup> janvier 1968.

Sous l'impulsion de la France, un accord sur la généralisation de la TVA a ensuite été trouvé au niveau communautaire. L'harmonisation de la fiscalité indirecte était, au demeurant, indispensable pour faciliter les échanges au sein du marché commun.



Sur la base des 1<sup>ère</sup> et 2<sup>e</sup> « directives TVA »<sup>30</sup>, le nouvel impôt a été mis en place dans les différents Etats-membres entre 1967 et 1973.

L'étape essentielle est ensuite celle de la 6<sup>e</sup> directive TVA (n°77/388) du 17 mai 1977, qui a procédé à une harmonisation plus poussée des législations nationales, s'agissant notamment du champ d'application de la TVA, qui n'avait été que très sommairement défini par les premières directives. La transposition de la 6<sup>e</sup> directive en droit français par la loi de finances rectificative du 29 décembre 1978 a suscité un débat virulent : en effet, la grande précision du texte communautaire limitait radicalement la marge de manœuvre du législateur qui, pour la première fois, voyait son pouvoir fiscal effectivement restreint.

#### La TVA dans le monde : un impôt désormais très largement répandu

D'après le FMI<sup>31</sup>, 118 Etats avaient adopté une TVA début 2000, contre 8 en 1969, 27 en 1979 et 47 en 1989. La forte extension observée depuis 1989 résulte notamment de la création d'une TVA dans la majorité des pays d'Europe centrale et orientale ou issus de l'ancienne URSS, ainsi que dans de nombreux pays en développement. Parmi les exemples récents, on peut citer le Japon (1989), le Canada (1991), la Russie et l'Ukraine (1992), la République Tchèque (1993), la Pologne (1993), la Chine (1994), la Finlande (1994), la Suisse (1995).

En Europe, la nécessité d'intégrer l'acquis communautaire dans la perspective de l'adhésion à l'Union européenne a probablement représenté une motivation puissante. Plus généralement, la TVA en tant qu'impôt à fort rendement et relativement neutre économiquement, apparaît souvent comme une solution appropriée (et recommandée par les organisations internationales comme le FMI) lors de réformes majeures des systèmes fiscaux. Les deux principaux pays sans TVA sont actuellement les Etats-Unis<sup>32</sup> et l'Inde.

Les caractéristiques de la taxe sont très variables. Ainsi, le taux normal va de 3 % (Singapour) à 25 % (Danemark, Hongrie, Islande, Suède). Le nombre de taux en vigueur est en moyenne plus élevé dans les pays où la TVA est ancienne (typiquement les Etats membres de l'Union européenne) que dans ceux où elle a été adoptée récemment.

<sup>30</sup> n°67-227 et 67-228 du 11 avril 1967.

<sup>31</sup> FMI (2000)

<sup>32</sup> les taxes sur la consommation aux Etats-Unis sont décrites dans la deuxième partie, chapitre II.

La 6<sup>e</sup> directive forme aujourd'hui encore le socle du droit communautaire en matière de TVA<sup>33</sup>. Elle a été ensuite complétée par plusieurs textes importants dont la 8<sup>e</sup> directive TVA<sup>34</sup>, qui a fixé les modalités des remboursements de la TVA aux assujettis établis dans un autre Etat membre.

Malgré le développement de la législation communautaire, il était encore possible de considérer, au début des années 1980, que la France avait réussi à faire accepter par ses partenaires un impôt dont elle était l'inspiratrice, au prix d'adaptations limitées de son propre droit fiscal.

## **II. – La préparation du marché unique (1985-1993) : un tournant majeur**

### **A. – Au niveau communautaire**

L'Acte unique de février 1986 n'a que légèrement modifié l'article 99 du Traité (actuel article 93), qui constitue la base juridique des directives communautaires en matière de TVA : à la procédure suivie pour l'adoption des premières directives (décision du Conseil des ministres à l'unanimité sur proposition de la Commission) n'a été ajoutée que la consultation préalable du Parlement européen. L'application de la majorité qualifiée n'a pas été étendue au domaine fiscal.

Dans le cadre de la préparation de l'échéance du marché unique de 1993, la Commission a présenté en 1987 un ensemble de propositions de directives fiscales. La suppression programmée des frontières fiscales ne permettant plus la taxation des importations au passage de la frontière, c'est l'ensemble du régime fiscal des échanges intracommunautaires qui devait être repensé. La Commission a alors proposé de taxer les exportations dans le pays d'origine, de créer un mécanisme de compensation assurant que la TVA reste, dans chaque Etat, un impôt sur la consommation, et enfin de fixer une fourchette de taux (14 à 20 % pour le taux normal, 4 à 9 % pour le taux réduit).

---

<sup>33</sup> la plupart des directives ultérieures ayant procédé par modification de la 6<sup>e</sup> directive.

<sup>34</sup> n°1979-1072 du 6 décembre 1979.

Les Etats-membres ont, dans leur grande majorité, manifesté leur réticence face au mode de taxation des échanges qui était proposé, et à la perte de souveraineté fiscale résultant d'un encadrement des taux. Telle était notamment la position de la France, dans la ligne des conclusions de la commission de réflexion économique sur « La fiscalité et le marché unique européen » présidée par M. Boiteux (février 1988).

Fin 1990, un compromis a été trouvé autour du régime dit « transitoire »<sup>35</sup>, qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993, pour une durée en principe limitée à quatre ans. Les contrôles fiscaux aux frontières ont été supprimés<sup>36</sup> mais, dans le même temps, les principes antérieurs de taxation des échanges intracommunautaires ont été pour l'essentiels maintenus (exonération des exportations de biens et taxation des importations).

L'harmonisation des taux a été réalisée à un niveau minimal<sup>37</sup> : des taux-planchers ont été fixés (15 % pour le taux normal et 5 % pour le taux réduit), et le champ d'application du taux réduit a été précisé.

Enfin, c'est au cours de cette période qu'a commencé à se constituer la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes interprétant le droit communautaire de la TVA.

## B. – Au niveau national

Cette période a été marquée par diverses extensions du champ d'application<sup>38</sup> et du droit à déduction (par exemple en matière de produits pétroliers), soit pour transposer les nouveaux textes communautaires, soit pour mettre fin, à l'initiative de la France, à certaines dérogations admises par la 6<sup>e</sup> directive. La directive du 16 décembre 1991 sur le régime transitoire a été transposée par la loi n°92-677 du 17 juillet 1992. A cette occasion, le recouvrement de la TVA sur les acquisitions intracommunautaires a été transféré de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) à la

---

<sup>35</sup> qui a donné lieu à la directive n°91-680 du 16 décembre 1991.

<sup>36</sup> moyennant un renforcement de la coopération administrative (règlement n°218-92 du 27 janvier 1992 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects).

<sup>37</sup> directive n°92-77 du 19 octobre 1992

<sup>38</sup> ainsi : les services de télécommunications (1987), les avocats (1991), les fournitures d'eau (1991).

direction générale des impôts (DGI), ce qui a impliqué une adaptation de ces deux administrations.

Surtout, la structure des taux a été radicalement modifiée, en anticipant sur la directive du 19 octobre 1992 : le taux majoré de 33 % a été progressivement réduit, puis complètement supprimé en avril 1992 ; le taux intermédiaire a disparu et les taux réduits unifiés. Le coût budgétaire global de ces mesures (évolution des taux combinée à l'extension du droit à déduction) a été considérable : 42 milliards de francs 1992 de pertes de recettes annuelles (soit 8 % des recettes nettes de TVA affectées au budget général en 1992), d'après une estimation du ministère de l'économie et des finances.

Par ailleurs, les conditions d'application du droit communautaire ont été profondément modifiées par l'évolution de la jurisprudence du Conseil d'Etat. Les actes réglementaires incompatibles avec une directive doivent être abrogés (Conseil d'Etat, 3 février 1989, *Alitalia*<sup>39</sup>). L'application de la loi française (même postérieure) est écartée si elle est incompatible avec les traités communautaires (Conseil d'Etat, 20 octobre 1989, *Nicolo*), avec un règlement communautaire (Conseil d'Etat, 24 septembre 1990, *Boisdet*) ou avec une directive (Conseil d'Etat, 28 février 1992, *SA Rothmans International France*). Ce dernier cas est fondamental en matière de TVA, la question de la compatibilité des dispositions législatives du Code général des impôts avec les directives communautaires, elles-mêmes très détaillées, se posant fréquemment.

Enfin, la révision constitutionnelle du 25 juin 1992, préalable au référendum sur le traité de Maastricht, a introduit dans la Constitution le nouvel article 88-4<sup>40</sup>, qui prévoit que le gouvernement transmet au Parlement les propositions d'actes communautaires comportant des dispositions de nature législative. Les deux assemblées peuvent alors adopter des résolutions qui, sans être juridiquement contraignantes<sup>41</sup>, apparaissent comme des recommandations adressées au gouvernement en vue des négociations communautaires. Ces dispositions trouvent notamment application en matière de TVA, les directives intervenant presque toujours dans le domaine législatif. Le Parlement français se

---

<sup>39</sup> ce contentieux concernait d'ailleurs la TVA.

<sup>40</sup> dont la rédaction a été légèrement modifiée par la loi constitutionnelle n°99-49 du 25 janvier 1999.

<sup>41</sup> dans certains Etats membres de l'Union européenne, le Parlement fixe un véritable mandat de négociation à l'exécutif en vue des négociations communautaires (cf troisième partie).

trouve ainsi un peu mieux associé à l'évolution du droit communautaire (cf sur ce point la troisième partie).

### **III. – Un quasi-blocage du processus de décision communautaire depuis 1993**

#### **A. – Les évolutions au niveau communautaire**

En dépit des ambitions de la Commission européenne, la législation communautaire en matière de TVA a peu évolué au cours de cette période.

Dans la lignée de ses propositions de 1987 (mais avec des différences significatives), la Commission a présenté en 1996<sup>42</sup> un programme de travail vers un « système commun de TVA », retenant la taxation des échanges intracommunautaires dans le pays du domicile fiscal de l'exportateur, les recettes étant réaffectées entre Etat sur la base d'un mécanisme de compensation (différent de celui avancé en 1987) basé sur les statistiques macro-économiques de consommation (cf première partie, chapitre I). Une plus grande harmonisation des taux était également proposée.

Les Etats membres se sont à nouveau montrés très réservés sur la perspective d'un tel « régime définitif »<sup>43</sup>, et ce désaccord a conduit à la pérennisation du « régime transitoire » au delà du 31 décembre 1996, date-butoir prévue initialement.

A la suite de ce désaccord, le processus de décision communautaire en matière de TVA s'est trouvé quasiment bloqué, la plupart des propositions de directives présentées par la Commission

---

<sup>42</sup> communication COM(96) 328 final du 22 juillet 1996, non publiée

<sup>43</sup> un assez large consensus a été constaté en France sur ce sujet, aussi bien au ministère de l'économie et des finances que dans les conclusions de la commission La Martinière (1996), ou dans les résolutions adoptées par les deux assemblées (2 juin 1996 à l'Assemblée nationale, 6 novembre 1997 et 26 mai 1999 au Sénat).

n'étant pas adoptées, alors même que leur contenu était parfois sans rapport direct avec la taxation de échanges intracommunautaires<sup>44</sup>.

Seuls quelques textes techniques ont malgré tout été approuvés : régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion , des objets d'art, de collection ou d'antiquité<sup>45</sup>, ou encore à l'or d'investissement<sup>46</sup> ; modalités de taxation des services de télécommunications<sup>47</sup> ; dispositions de simplification<sup>48</sup> ou modifiant marginalement le champ d'application du taux réduit<sup>49</sup>. Le régime des ventes hors taxes applicable aux transports intracommunautaires a été supprimé le 1<sup>er</sup> juillet 1999, conformément à une décision prise en 1991.

#### La suppression du régime des ventes hors taxes intracommunautaires

Le régime du duty-free intracommunautaire a été supprimé le 1<sup>er</sup> juillet 1999, à l'issue d'une période transitoire de sept ans et demi. La France était opposée à sa disparition, compte tenu de son importance notamment pour la région Nord-Pas-de-Calais (liaisons transmanche), et des risques de suppressions d'emplois.

Ce régime présentait l'inconvénient d'être en contradiction avec le principe même de suppression des frontières fiscales entre Etats membres, et de conduire à des pertes de recettes fiscales. La Commission avait évalué le montant des ventes hors taxes dans l'Union à 5,8 milliards d'euros en 1996 (38 MdF), dont 70% au titre des ventes intracommunautaires, ce qui représentait une perte de recettes d'environ 5 MdF au total (et 13 MdF si l'on tenait compte des accises entrant dans l'assiette de la TVA).

Les opérateurs de transports concernés, notamment pour la traversée de la Manche, ont disposé de près de sept ans pour s'adapter à un changement qui, pour eux, était d'importance dans la mesure où la marge réalisée sur les ventes hors taxes représentait une part prépondérante de leur résultat, très supérieure à celle du transport lui-même.

<sup>44</sup> proposition de directive du 20 décembre 1995 et 30 novembre 1998 encadrant le taux normal de TVA ; proposition du 26 juin 1997 transformant le comité TVA en comité de réglementation ; proposition du 17 juin 1998 précisant le régime du droit à déduction ; proposition de directive du 26 juin 1998 (modifiée en 1999, cf JOCE du 24 juin 1999) concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances ; proposition du 27 novembre 1998 modifiant la détermination du redevable de la TVA.

<sup>45</sup> directive n°94-5 du 14 février 1994.

<sup>46</sup> directive n°98-80 du 12 octobre 1998

<sup>47</sup> directive n°99-59 du 17 juin 1999

<sup>48</sup> directive n°95-7 du 10 avril 1995

<sup>49</sup> directive n°96-42 du 25 juin 1996

Même si le recul est encore insuffisant, deux conclusions paraissent pouvoir être tirées de cette évolution : d'une part, le nombre de voyages pour une seule journée sur les liaisons transmanche a sensiblement diminué après la suppression du régime, pénalisant, au moins à court terme, le commerce de détail de la région de Calais ; d'autre part, inversement, les prévisions alarmistes ne se sont pas entièrement réalisées, car les opérateurs semblent avoir adapté leur tarification, profitant du fait que le différentiel de droits d'accises avec le Royaume-Uni maintient (pour certains produits) une incitation significative à l'achat en France.

Un élément novateur récent est la directive n°99-85 du 22 octobre 1999, qui permet d'appliquer un taux réduit de TVA à certains services à forte intensité de main d'œuvre, à titre expérimental jusqu'en 2003<sup>50</sup>. Les effets économiques de ce dispositif seront discutés au chapitre II de la première partie.

Enfin, la Cour de justice des Communautés européennes a rendu depuis 1993 plusieurs décisions importantes concernant notamment le champ d'application de la TVA ainsi que le droit à déduction. Les conséquences de cette jurisprudence souvent complexe sont étudiées au chapitre I de la deuxième partie.

## B. – Les évolutions au niveau national

Outre la transposition des directives « techniques » adoptées au niveau communautaire, des mesures substantielles concernant les taux ont été prises :

- hausse du taux normal de 18,6 % à 20,6 % en 1995, puis baisse à 19,6 % en 2000, pour des raisons principalement budgétaires dans les deux cas.

- baisses ciblées de TVA par extension du champ d'application du taux réduit, concernant en particulier : les opérations de construction de logements sociaux à usage locatif (loi de finances initiale pour 1997) ; les travaux d'amélioration des logements sociaux (loi de finances initiale pour 1998) ; les abonnements au gaz et à l'électricité (loi de finances initiale pour 1999) ; la collecte et le tri sélectif des déchets ménagers (loi de finances initiale pour 1999) ; enfin, dans le cadre de la directive du 22 octobre 1999 (précitée), les

---

<sup>50</sup> rien n'exclut évidemment qu'une nouvelle directive reconduise le dispositif au delà de cette date.

travaux portant sur les locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans et les services d'aide à la personne (loi de finances initiale pour 2000).

Deux dispositions favorables aux redevables ont été également été prises :

- la règle du décalage d'un mois pour l'imputation de la TVA déductible, dont les entreprises critiquaient le coût en trésorerie, a été supprimée en 1993.

- le seuil de la franchise de TVA a été fortement relevé, passant à 100 000 F (15 244,9 €) en 1996, et surtout 175 000 F (26 678,6 €) ou 500 000 F (76 224,5 €) suivant la nature de l'activité en 1998<sup>51</sup>, dans le cadre de la création des régimes « micro-BIC » et « micro-BNC ». Corrélativement, le régime forfaitaire de TVA a été supprimé.

#### **IV. – Les débats actuels sur la TVA**

Les nouvelles orientations retenues par la Commission européenne pourraient permettre de solder, au moins provisoirement, la controverse sur le « régime définitif » de taxation des échanges intracommunautaires. Une période plus constructive de modernisation et de simplification du droit existant pourrait s'ouvrir.

##### **A. – La nouvelle stratégie de la Commission européenne**

La Commission européenne a publié le 7 juin 2000 une communication<sup>52</sup> relative à sa « stratégie pour améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur ». Elle prend acte de l'échec de ses propositions de 1987 puis de 1996 visant à taxer les échanges intracommunautaires de biens dans le pays d'origine ou dans le pays de domiciliation fiscale.

Sans remettre en question le principe de la taxation dans le pays d'origine comme « *objectif à long terme de la Communauté* », la Commission ne le retient plus comme une priorité à court terme (cf première partie, chapitre I). Elle définit une stratégie plus pragmatique tendant à « *la simplification et la modernisation des règles existantes,*

---

<sup>51</sup> application à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999

<sup>52</sup> COM(2000) 348 final



*une application plus uniforme des dispositions actuelles et une nouvelle mise en œuvre de la coopération administrative ».*

Sur cette base, la Commission propose un plan d'action en trois temps :

- adoption par le Conseil de propositions de directives déjà présentées<sup>53</sup> : modification du statut du comité TVA ; amélioration de l'assistance mutuelle au recouvrement ; régime du droit à déduction ; détermination du redevable de la taxe (notamment simplification et limitation de l'obligation de représentation fiscale). Cette dernière directive a effectivement été adoptée le 17 octobre 2000<sup>54</sup>.

- nouvelles propositions de directives portant sur le commerce électronique, la taxation des services postaux, la facturation et la coopération administrative. A l'heure actuelle, deux propositions de directives sur le commerce électronique (juin 2000<sup>55</sup>) et sur la facturation (novembre 2000<sup>56</sup>) ont effectivement été présentées, ainsi qu'une proposition de règlement modifiant le règlement n°218/92 sur la coopération administrative en matière d'impôts indirects<sup>57</sup>.

- définition de priorités ultérieures qui pourraient porter sur le traitement des subventions, la taxation des services financiers, les règles de territorialité en matière de prestations de services, le renforcement de la coopération administrative, la rationalisation des taux et des mécanismes de dérogation ou d'option prévus par la 6<sup>e</sup> directive, ou encore le régime applicable aux PME.

## B. – Les autres thèmes

La réforme du processus de décision communautaire en matière de TVA, et plus généralement en matière fiscale, a été discuté en 2000 dans le cadre de la conférence intergouvernementale. Le traité de Nice (février 2001), s'est conclu, sur ce point, par un statu quo, les Etats membres n'ayant pu s'entendre sur un passage au moins partiel de la règle de l'unanimité à celle de la majorité qualifiée (cf troisième partie).

---

<sup>53</sup> citées plus haut

<sup>54</sup> directive n°2000/65/CE du 17 octobre 2000

<sup>55</sup> COM (2000) 349 final

<sup>56</sup> COM(2000) 650 final

<sup>57</sup> COM(2000) 349 final

La question de la fraude à la TVA, et tout particulièrement à la TVA intracommunautaire, préoccupe également les instances communautaires : la Cour des comptes européenne, en collaboration avec les institutions supérieures de contrôle nationales, s'est inquiétée de l'évolution de la fraude et des difficultés des Etats à la maîtriser et à coopérer entre eux en matière de contrôle fiscal<sup>58</sup>. La Commission européenne a relayé ces observations<sup>59</sup>. Un groupe ad hoc du Conseil des ministres consacré à la fraude fiscale s'est réuni de septembre 1999 à mai 2000. Les enjeux de la lutte contre la fraude ont rencontré des échos en France, notamment dans des travaux parlementaires<sup>60</sup> (cf première partie, chapitre I et deuxième partie, chapitre III).

Les modalités de taxation du commerce électronique suscitent de l'intérêt depuis plusieurs années, au niveau international et communautaire (cf deuxième partie, chapitre II), et national (ainsi dans le cadre des travaux de la mission « commerce électronique » du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie).

Pour les praticiens de la fiscalité, les évolutions de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes sont un vrai sujet d'interrogations (cf deuxième partie, chapitre I).

Enfin, le débat (presque exclusivement français) sur l'efficacité et l'opportunité de baisses ciblées de TVA rebondit régulièrement, notamment à l'initiative des représentants des différents secteurs économiques potentiellement bénéficiaires de telles mesures (cf première partie, chapitre II).

---

<sup>58</sup> cf notamment le rapport spécial n°6/98 relatif au bilan du système de ressources fondées sur la TVA et le PNB, et le rapport spécial n°9/98 relatif à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne en matière de TVA sur les échanges intracommunautaires.

<sup>59</sup> cf le Troisième rapport sur l'application du règlement n°218/92 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (janvier 2000)

<sup>60</sup> cf Brard (1999)

**PREMIERE PARTIE : LES  
PRINCIPAUX DEBATS SUR LA TVA**

---

## Chapitre I

### **La taxation des échanges intracommunautaires de biens : faut-il pérenniser le régime « transitoire » ?**

---

Les modalités de taxation des échanges internationaux constituent une option fondamentale pour le régime de TVA communautaire. Le dispositif actuel, présenté en détail dans l'annexe 5, peut être résumé de la manière suivante :

- en application des articles 2 et 15 de la 6<sup>e</sup> directive, les exportations de biens vers des pays extérieurs à l'Union européenne sont exonérées de TVA, les importations étant au contraire taxées au franchissement de la frontière communautaire (ou à la sortie de l'un des régimes douaniers permettant le report du paiement de la taxe).

- en application des articles 28 bis et 28 quater de la 6<sup>e</sup> directive, les exportations de biens vers un Etat membre (livraisons intracommunautaires) sont exonérées, les importations (acquisitions intracommunautaire) étant taxées au niveau de l'importateur qui « auto-liquide » la taxe.

- les échanges intracommunautaires de prestations de services sont taxés (article 9 de la 6<sup>e</sup> directive), en fonction de leur nature, soit dans le pays d'établissement du prestataire, soit dans le pays de l'exécution de la prestation, soit dans le pays d'établissement du preneur (acheteur) de la prestation, soit encore selon d'autres règles spécifiques (transports par exemple).

La taxation des échanges extracommunautaires de biens n'est pas un sujet de débat majeur. Les échanges de prestations de services soulèvent quant à eux des questions techniques liées notamment au commerce électronique, qui seront abordées au chapitre II de la deuxième partie.

La controverse essentielle, depuis 1987<sup>61</sup>, concerne les échanges intracommunautaires de biens, dont le régime de taxation, initialement identique à celui des échanges extracommunautaires, devait nécessairement être modifié à l'occasion de la suppression des frontières fiscales en 1993. La Commission, favorable à une imposition des exportations dans le pays d'origine ou dans celui du domicile fiscal de l'exportateur, s'est heurtée à l'opposition de la majorité des Etats membres, ce qui a conduit à la mise en place du « régime transitoire » (exonérations des livraisons intracommunautaires)<sup>62</sup>. Celui-ci devait s'achever le 31 décembre

---

<sup>61</sup> cf chapitre introductif

<sup>62</sup> le « régime transitoire » stricto sensu ne concerne donc que les échanges intracommunautaires de *biens*.

1996 mais reste toujours en vigueur faute d'accord sur un « régime définitif ».

Le Conseil des impôts a analysé la question de la taxation des échanges intracommunautaires :

- en s'attachant à dégager les principes généraux de taxation des échanges (section 1) ;
- en profitant du fait que le recul permet désormais de tirer un bilan de l'application du régime transitoire (section 2) ;
- en procédant (section 3) à l'examen comparé des diverses modalités possibles de taxation des échanges.

# 1

## **Comment taxer les échanges internationaux ? l'importance de la taxation dans le pays de consommation**

Le choix du lieu de taxation à la TVA des biens et services échangés n'est pas une pure convention destinée à partager les recettes budgétaires entre les Etats : ses effets économiques sont réels. L'analyse économique montre assez nettement que le respect du « principe de destination », c'est-à-dire de la taxation dans le pays de *consommation*, est souhaitable.

### **I. – Principe de destination et principe d'origine**

Le *principe de destination* est appliqué en matière de TVA si deux conditions sont réunies :

- d'une part, le montant total de la TVA acquittée sur un bien ou un service est déterminé par le taux du pays où a lieu la consommation finale ;

- d'autre part, le montant ainsi collecté revient intégralement au pays dans lequel a lieu la consommation finale.

Dans son acception la plus stricte, le principe d'origine est appliqué si :

- le montant total de la taxe acquittée sur un bien ou un service est la somme des taxes acquittées sur la valeur ajoutée incorporée dans chaque pays, en appliquant le taux de TVA de ces pays ;

- chaque Etat perçoit la taxe correspondant à la valeur ajoutée incorporée sur son territoire.

Au total, le principe de destination conduit à une taxation de la totalité de la valeur du bien dans le pays de consommation, alors que le principe d'origine conduit à une taxation partielle dans chacun des pays où la valeur ajoutée du bien est constituée.

La différence-clé entre les principes d'origine et de destination réside dans les modalités de déduction de la taxe payée en amont :

- si le principe de destination est en vigueur, la taxe doit être déductible à tous les stades du processus de production (même si elle a été payée dans un autre Etat membre) ;

- si le principe d'origine est en vigueur, les exportations supportent la taxe du pays de production. L'entreprise importatrice peut quant à elle déduire la taxe qui aurait été payée dans le pays d'importation si le bien y avait été produit, afin de garantir que la valeur ajoutée incorporée dans le pays importateur soit bien taxée au taux de ce pays.

Le mécanisme de calcul de la TVA selon le principe de destination et selon le principe d'origine

Considérons le cas de deux pays, le pays A, où le taux de TVA est de 5 % , et le pays B, où il est de 10 %. Une entreprise du pays A exporte vers B un bien dont le prix hors taxes est de 100, et qui sera finalement vendu en B pour 350 (hors taxes).

Principe d'origine :

Le pays A lève une TVA de 5 sur le bien exporté, ce qui permet bien d'imposer à 5 % la valeur ajoutée produite sur le territoire de A. Dans le pays B, l'entreprise importatrice collecte une TVA de 35, et déduit, non pas 5 (TVA effectivement supportée sur l'importation), mais 10 (TVA qui aurait été payée, au taux du pays B, si le bien avait été produit dans le pays B). La TVA nette versée au gouvernement de B est de 25, ce qui assure la taxation à 10 % de la valeur ajoutée générée sur le territoire de B (soit 250).

Principe de destination

Le pays A ne perçoit in fine aucune recette de TVA, puisque la consommation finale n'a pas lieu en A : soit l'exportation est exonérée, soit elle est taxée (à 5 %), et la recette est rétrocédée à B par un mécanisme de compensation entre Etats<sup>63</sup>. Dans le pays B, l'entreprise importatrice collecte 35 de TVA.

Si l'exportation a été exonérée par A, l'importation est taxée par B à 10 % (soit 10 de TVA) : l'entreprise importatrice liquide cette TVA et la déduit immédiatement. La TVA nette versée au pays B est de 35, ce qui correspond bien à une taxation du bien au taux du pays de consommation finale, le produit de la taxe étant intégralement versé à ce pays.

Si l'exportation a été taxée à 5 % l'entreprise importatrice déduit la TVA dont est grevée son importation (soit 5), et verse 30 au pays B. Celui-ci

<sup>63</sup> cf plus bas l'analyse des propositions de taxation des exportations dans le pays d'origine.



bénéficie aussi de la rétrocession de la TVA perçue par A sur l'exportation, soit 5. Le pays B perçoit donc 35 au total, ce qui conduit in fine à une affectation de la recette budgétaire inchangée par rapport au cas précédent.

## II. – Les avantages du principe de destination

### A. – Le respect du critère d'efficacité productive

La théorie de la fiscalité optimale<sup>64</sup>, utilisée pour réfléchir à la distribution des taux marginaux d'imposition des revenus<sup>65</sup>, est également très riche dans le domaine de la fiscalité indirecte.

En particulier, un résultat fondamental et désormais classique dû à Diamond et Mirrlees<sup>66</sup> montre que, dans une économie parfaitement concurrentielle, un système fiscal optimal doit respecter l'efficacité productive, c'est-à-dire qu'il ne doit pas induire de distorsions dans les arbitrages des producteurs. Des conséquences importantes peuvent en être tirées<sup>67</sup> :

- les biens intermédiaires (qui sont à la fois produits et utilisés par les producteurs) ne doivent pas être taxés<sup>68</sup>. Les échanges (même internationaux) entre entreprises doivent se faire hors taxes.

- les facteurs de production doivent présenter des coûts identiques pour tous les producteurs.

Dans cette optique, le principe d'origine n'est pas satisfaisant, car les arbitrages des entreprises dépendent du prix TTC des biens intermédiaires. Ainsi, en reprenant l'exemple de l'encadré qui précède, si l'entreprise importatrice du pays B a le choix entre les pays A (TVA de 5 %) et C (TVA de 20 %), pour un même prix hors taxes de 100, le prix TTC est différent (105 pour A et 120 pour C). Or la TVA déductible dans le pays B est la même dans les deux cas puisque, sous le principe d'origine, elle est calculée à partir du taux de TVA du

---

<sup>64</sup> un système fiscal est dit optimal s'il maximise les utilités des différents agents économiques, pondérées en fonction d'objectifs redistributifs, tout en respectant la contrainte budgétaire du gouvernement (perception d'un niveau de recettes donné)

<sup>65</sup> cf notamment le rapport du Conseil d'analyse économique sur « Fiscalité et redistribution » (1998).

<sup>66</sup> cf Diamond et Mirrlees (1971)

<sup>67</sup> cf Salanié (1999)

<sup>68</sup> sauf dans le cas particulier d'externalités négatives, par exemple en matière environnementale.

pays B, indépendamment de l'origine de l'importation. Au total, la différence de taux de TVA entre A et C modifie l'arbitrage de l'entreprise importatrice. Le principe d'origine ne permet donc pas aux entreprises de commercer hors taxes et de maintenir l'efficacité productive, sauf dans le cas où les taux de TVA sont identiques dans tous les pays.

A l'inverse, le principe de destination ne porte pas atteinte à l'efficacité productive<sup>69</sup> même si les taux de TVA sont différents, car les producteurs déduisent la totalité de la TVA réellement payée sur leurs importations<sup>70</sup>, et ne perçoivent donc que les prix hors taxes.

## B. – De moindres externalités fiscales entre Etats

Les modalités de taxation des échanges internationaux peuvent créer des interactions entre les politiques fiscales des différents Etats. On parlera « d'externalité fiscale » quand le taux de TVA fixé par un Etat influe sur les arbitrages des autres Etats en vue de fixer leur propre taux de TVA<sup>71</sup>.

Plusieurs mécanismes peuvent engendrer des externalités :

- le canal des prix à la consommation : c'est le cas quand le prix TTC à la consommation dans un pays dépend directement (en l'absence de variation du prix HT) des taux de TVA des partenaires commerciaux.

- le canal des prix à la production : les prix perçus par les producteurs (prix des biens intermédiaires, prix des facteurs de production, notamment le facteur travail) varient à la suite d'un changement de taux à l'étranger.

Dans un cadre de concurrence parfaite, avec des facteurs de production parfaitement mobiles, le principe de destination n'entraîne aucune externalité par le canal des prix à la consommation<sup>72</sup> : ceux-ci ne dépendent que des taux de TVA nationaux, et pas de ceux des partenaires commerciaux. Chaque Etat peut définir son système fiscal optimal indépendamment.

---

<sup>69</sup> sauf dans certaines situations de concurrence imparfaite (cf Keen et Lahiri, 1998).

<sup>70</sup> si tous les producteurs sont des assujettis pour la totalité de leur activité, ce qui n'est pas entièrement vérifié dans le régime actuel de TVA (cf plus bas).

<sup>71</sup> bien entendu, cette question n'a pas de sens si les taux de TVA sont totalement harmonisés, ce qui est loin d'être le cas actuellement.

<sup>72</sup> cf Lockwood (2000)

A l'inverse, sous le principe d'origine, les prix TTC des biens importés dépendent des taux de TVA des pays exportateurs (cf l'exemple développé plus haut), qui interviennent dans les arbitrages nationaux.

Dans le cas plus réaliste où le facteur travail n'est pas mobile, des effets externes peuvent être mis en évidence quand le principe de destination est appliqué, effets qui transitent notamment par le canal des prix à la production<sup>73</sup>. Par ailleurs, au niveau macro-économique, la boucle prix-salaires fait apparaître un effet de la TVA sur les salaires et les prix à la production, et donc des interactions par l'intermédiaire de ceux-ci<sup>74</sup>.

En définitive, du point de vue des externalités fiscales, l'analyse économique ne permet pas de conclure à la supériorité du principe de destination dans toutes les situations. Il reste que l'absence d'effets externes *directs*, par l'intermédiaire des prix à la consommation, est un argument puissant en faveur du principe de destination.

### **III. – Le principe de taxation dans le pays de consommation est assez strictement respecté dans le système actuel de TVA**

L'analyse détaillée des règles de territorialité de la TVA actuellement applicables est présentée dans l'annexe 5 : elle montre que le principe de destination prévaut généralement à l'exception de quelques cas d'importance quantitativement limitée.

Ainsi, certains biens et services restent imposés en France alors qu'ils ne devraient pas l'être en application du principe de destination :

- les biens vendus en France à des particuliers<sup>75</sup> établis dans d'autres Etats membres, lorsque les biens ne sont pas consommés en France, et à l'exception des moyens de transports neufs (taxés dans le pays d'immatriculation) ;

---

<sup>73</sup> cf Lockwood (2000)

<sup>74</sup> cf première partie, chapitre II pour une présentation détaillée de ce raisonnement.

<sup>75</sup> ou à des assujettis ou personnes morales non assujetties bénéficiant du régime dérogatoire (PBRD).

- les ventes à distance à des particuliers<sup>76</sup> établis dans d'autres Etats membres, lorsque pour chaque Etat membre d'exportation, les ventes par opérateur établi en France ne dépassent pas un seuil fixé par cet Etat en application de la 6<sup>e</sup> directive ;

- les prestations de services immatérielles rendues par des opérateurs français à des non-assujettis communautaires ;

- les prestations de services imposées selon la règle du lieu du prestataire, rendues par un opérateur installé en France à un preneur installé dans un pays étranger ;

- les biens emportés par des voyageurs d'Etats tiers ne bénéficiant pas de la procédure de « vente sous bordereau ».

Les cas où l'imposition se fait hors de France, alors qu'il y a consommation en France correspondent à des situations symétriques.

Il n'est pas possible de chiffrer précisément la part des différentes exceptions au principe de taxation dans le pays de consommation, parce qu'elles sont généralement pas traitées distinctement des transactions internes : toutefois, on peut considérer que leur importance est faible<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> ou PBRD

<sup>77</sup> l'annexe 5 présente une analyse plus détaillée du cas des prestations de services.

## 2

### **Premier bilan du régime transitoire**

Le régime transitoire de taxation des échanges intracommunautaires de biens fait l'objet, depuis sa création, de deux critiques principales :

- en obligeant les entreprises, pour chacun des Etats membres dans lesquelles elles sont établies, à distinguer entre les transactions internes à cet Etat, et les transactions intracommunautaires, le régime transitoire serait un facteur de complexité et de coût, incompatible avec les objectifs du marché intérieur.

- la circulation entre les Etats de livraisons intracommunautaires exonérées (pour 930 milliards d'euros environ<sup>78</sup>) serait un facteur d'accroissement de la fraude à la TVA.

Les développements qui suivent visent à tirer, sur ces deux plans, un premier bilan du régime transitoire huit ans après son entrée en vigueur.

#### **I. – Le coût de gestion du régime transitoire pour les entreprises**

La prudence est de mise dans ce domaine, où les données quantifiées restent rares et parcellaires.

Tout d'abord, il est clair que les entreprises (et notamment les PME) ont éprouvé des difficultés à s'adapter au régime transitoire de taxation des échanges intracommunautaires de biens mis en place en 1993. La technique consistant (pour les assujettis) à auto-liquider la TVA sur les acquisitions intracommunautaires, pour la déduire immédiatement a été considérée comme une formalité incompréhensible. Au cours des premières années, l'administration n'a pas toujours fait preuve d'assez de pédagogie pour en montrer la logique, choisissant de sanctionner des insuffisances de déclaration

---

<sup>78</sup> source : Commission européenne (2000)

des acquisitions intracommunautaires qui, dans la très grande majorité des cas, ne lésaient pas les intérêts financiers de l'Etat (en raison de la déduction immédiate).

Toutefois, les entreprises semblent estimer dans leur ensemble que la suppression des frontières fiscales et la mise en place du régime transitoire ont réduit le coût de gestion de la TVA<sup>79</sup>.

Sur la période récente, quelques indicateurs permettent de se faire une idée des difficultés rencontrées par les entreprises. Ainsi, au sein du panel d'entreprises<sup>80</sup> interrogées régulièrement par la direction générale « marché intérieur » de la Commission européenne, les « difficultés liées au régime de TVA » apparaissent au 4<sup>e</sup> rang des obstacles au marché intérieur en 2000 (obstacle cité par 26 % des entreprises).

Une étude récente de deux économistes néerlandais, Cnossen et Verwaal (2000) a cherché à quantifier le surcoût du régime transitoire proprement dit. L'étude porte sur un échantillon représentatif de 642 entreprises des Pays-Bas pratiquant des transactions intracommunautaires. A partir d'une enquête précise dans les entreprises (temps consacré, etc.), les auteurs chiffrent le coût additionnel lié aux obligations supplémentaires en matière de TVA, imposées aux transactions intracommunautaires par rapport aux transactions domestiques<sup>81</sup>. Le surcoût varie très fortement en fonction du nombre de transactions intracommunautaires réalisées : plus de 12 % de la valeur des transactions intracommunautaires pour les entreprises ayant réalisé entre une et douze transactions en une année ; moins de 0,5 % pour les entreprises ayant réalisé plus de 1200 transactions.

Les résultats de cette étude, qui reste malheureusement unique en son genre, ne peuvent pas être considérés comme entièrement généraux, car ils ne concernent qu'un seul pays. En outre, les auteurs n'ont pas pris en compte le fait que certaines obligations répondent à

---

<sup>79</sup> ainsi que l'a montré le colloque organisé en décembre 1994 par le ministère de l'économie et des finances sur « La TVA intracommunautaire : bilan et perspectives après deux années d'existence ».

<sup>80</sup> 3900 entreprises en 2000, de toutes tailles, provenant de tous les secteurs et de tous les Etats membres.

<sup>81</sup> notamment : fournir un numéro de TVA intracommunautaire valide pour chaque client d'un autre Etat membre ; être en mesure de prouver que les marchandises ont bien franchi la frontière ; remplir les déclarations d'échanges de biens ; déclarer les acquisitions intracommunautaires.

des objectifs fiscaux mais également statistiques. Ainsi les déclarations d'échange de biens (DEB) sont-elles essentielles à l'établissement des statistiques nationales du commerce extérieur, qui sont elles-mêmes utilisées pour le calcul du PIB. Toujours est-il que l'étude de Cnossen et Verwaal conduit à ne pas minimiser les coûts de gestion du régime transitoire, même si ces coûts ne sont pas le seul facteur à prendre en compte dans le choix des modalités de taxation des échanges intracommunautaires (cf section 3).

D'un point de vue qualitatif, les informations recueillies par le Conseil des impôts auprès d'entreprises et d'organisations professionnelles françaises et étrangères montrent que la complexité de la gestion de la TVA est surtout attribuée à d'autres facteurs que le régime transitoire proprement dit, par exemple : la procédure de remboursement aux non-établis ; les frontières du champ d'application et la taxation des activités financières ; la diversité des législations nationales en matière de droit à déduction.

## **II. – L'évolution de la fraude sur la TVA intracommunautaire**

L'estimation de la fraude fiscale est un exercice délicat, dont les résultats restent par définition imprécis<sup>82</sup>. S'agissant de la TVA, deux approches complémentaires peuvent être utilisées :

- une approche macro-économique, qui conduit en général au calcul d'une estimation par excès de la fraude.
- une approche basée sur les données du contrôle fiscal, qui permet de calculer le montant de la fraude *détectée*, et sous-estime la fraude globale.

### Les principales techniques de fraude à la TVA

La fraude à la TVA consiste nécessairement, soit à minorer la TVA brute, soit à majorer la TVA déductible.

Les modalités de perception de la TVA génèrent en elles-mêmes une forme d'auto-contrôle pour les transactions entre assujettis : en effet, c'est la

---

<sup>82</sup> les développements qui suivent sont consacrés aux évaluations quantitatives de la fraude. Les méthodes et les difficultés du contrôles fiscal seront exposées dans le chapitre III de la deuxième partie.

facture du fournisseur, incluant la TVA, qui permet la déduction de celle-ci par l'acheteur.

La fraude sur la TVA interne repose sur trois mécanismes principaux :

- la vente sans facture à un non-assujetti (consommateur final), qui a également pour effet de dissimuler une fraction de l'assiette imposable aux impôts directs.

- la mise en place de circuits de fausses factures. Elle s'appuie sur des entreprises éphémères (« taxis ») dont la raison d'être est de créer des droits à déduction au profit d'une entreprise ayant une activité réelle, puis de disparaître avant d'avoir reversé la TVA prétendument collectée.

- une dernière possibilité est de déduire une TVA qui ne devrait pas l'être, soit en raison de limitations spécifiques du droit à déduction, soit parce qu'une partie de l'activité de l'entreprise assujettie est en fait exonérée ou hors du champ d'application de la TVA (cf deuxième partie, chapitre I).

La fraude à la TVA intracommunautaire ne présente pas de spécificité intrinsèque :

- déclaration de livraisons intracommunautaires fictives alors que les biens sont écoulés sur le territoire national. L'entreprise peut alors s'octroyer un avantage concurrentiel en facturant les biens hors taxes, ou accroître sa marge en maintenant son prix TTC sans verser la TVA.

- non-déclaration d'acquisitions intracommunautaires, qui sont traitées fictivement comme des acquisitions internes. Il est alors possible de déduire abusivement une TVA non-liquidée sur des marchandises acquises hors taxes<sup>83</sup>, ou d'alimenter un circuit de commercialisation occulte hors taxes.

- montages juridiques plus complexes, reposant sur des circuits commerciaux faisant intervenir des sociétés éphémères afin de constituer des droits à déduction sans fondement, que ces circuits soient entièrement fictifs ou fassent réellement circuler des biens entre les pays à seule fin d'en abaisser le coût de revient (cas des fraudes « carrousel », qui seront examinées plus précisément dans le chapitre III de la deuxième partie). D'autres montages exploitent les failles de certains régimes particuliers comme les ventes à distance ou les achats de véhicules neufs.

---

<sup>83</sup> rappelons que, lors d'une acquisition intracommunautaire, la TVA doit être successivement liquidée sur l'acquisition, puis déduite par l'acheteur. Ce mécanisme qui, en première approche, peut apparaître artificiel, est nécessaire pour préserver la chaîne de facturation de la TVA, les possibilités de contrôle et les règles de limitation du droit à déduction.



## A. – Les méthodes macro-économiques

### 1. – L'écart entre la TVA perçue et la TVA théorique

La TVA théorique est calculée à partir des comptes nationaux<sup>84</sup> et comparée à la TVA effectivement perçue. En appliquant cette méthode dite de « l'écart de TVA », la Cour des comptes européenne<sup>85</sup> a estimé la fraude sur la TVA à 70 milliards d'euros en moyenne annuelle sur la période 1991-1993, pour l'ensemble de l'Union européenne (soit 21 % des recettes des Etats membres et plus de 1 % du PNB communautaire). Cet écart, exprimé en pourcentage des recettes encaissées, a augmenté de 60 % par rapport à un calcul similaire fait par la Commission pour la période 1980-1984, ce que la Cour impute notamment au passage au régime transitoire de TVA et à la suppression des frontières fiscales en 1993.

Les résultats de cette étude doivent être interprétés avec précaution : en effet, par construction, la méthode retenue fait l'hypothèse que l'écart constaté entre TVA théorique et TVA effective est intégralement lié à des comportements frauduleux, ce qui est loin d'être le cas. Cet agrégat incorpore des décalages comptables, des erreurs de déclaration, des approximations lors du calcul de la TVA théorique, et dépend des hypothèses utilisées pour établir les comptes nationaux. Enfin, l'étude de la Cour des comptes européenne ne couvre pas la période récente.

Une autre étude réalisée en 2000 par les services de la Commission à partir d'informations communiquées par les Etats membres<sup>86</sup> a comparé l'évolution des recettes de TVA et celle de la consommation des ménages sur la période 1992-1998. Elle en déduit que l'analyse de l'évolution des recettes ne permet pas de conclure à un accroissement de l'écart entre recettes effectives et recettes théoriques, suite au passage au régime transitoire. Mais ce résultat n'est pas entièrement probant compte tenu de la méthodologie sommaire de l'étude.

En France, un rapport réalisé en 1997 par l'inspection générale des finances a estimé l'écart de TVA à 80 milliards de francs environ

---

<sup>84</sup> la méthode retenue est explicitée au chapitre III de la première partie.

<sup>85</sup> dans le rapport spécial n°6/98

<sup>86</sup> document de travail TAXUD/1858/2000 du 20 juillet 2000

en 1995. Il a doublé de 1988 à 1992 pour se stabiliser ensuite, sans effet marqué de la suppression des frontières fiscales en 1993.

## 2. – L'écart entre les « flux miroirs » d'exportations et d'importations

Le principe de cette méthode est le suivant : les exportations déclarées par un Etat membre donné vers un autre Etat membre devraient normalement être égales aux importations que ce dernier déclare en provenance du premier. Dans la pratique, il en va autrement, un écart des « flux miroirs » étant constaté dans l'Union européenne, au profit des exportations et au détriment des importations : cet écart peut notamment résulter de livraisons intracommunautaires fictives<sup>87</sup> ou d'une sous-déclaration des acquisitions intracommunautaires.

Les écarts de flux miroirs sont passés de 4 % à 5 % des exportations intracommunautaires entre 1993 et 1999, la France se situant exactement dans la moyenne de la Communauté (tableau n° 8). Les écarts ne se sont pas sensiblement accrus sur la période récente, d'après une étude de la direction de la prévision. Dans l'hypothèse d'une fraude de 4 % sur les exportations et 5 % sur les importations, la fraude à la TVA intracommunautaire en France serait de 16,3 MdF (2,48 Md€) en 1999<sup>88</sup>.

Tableau n° 8 : les écarts de flux miroirs en France et pour l'ensemble de l'Union européenne (1998)

en millions d'euros	exportations nationales – total des imp. déclarées par les pays clients <sup>89</sup>	importations nationales - total des exportations déclarées par les pays fournisseurs
France	6 354 (4 % <sup>90</sup> )	- 8 497 (5% <sup>91</sup> )
total de l'Union européenne	54 203 (4 %)	- 54 203 (-5 %)

Source : Intrastat

<sup>87</sup> qui ne sont donc jamais déclarées comme acquisitions intracommunautaires par le pays théorique de destination.

<sup>88</sup> source : Conseil des impôts

<sup>89</sup> à l'intérieur de l'Union européenne

<sup>90</sup> des importations déclarées par les pays clients

<sup>91</sup> des livraisons déclarées par les pays fournisseurs

A la différence de la méthode de l'écart de TVA, le recours aux flux miroirs permet de chiffrer spécifiquement la fraude à la TVA intracommunautaire. En revanche, elle donne également une estimation par excès de la fraude, dans la mesure où une part importante des écarts de flux miroirs résulte de problèmes statistiques, ainsi que l'a montré un exercice de réconciliation mené en 1999 entre la France et la Belgique<sup>92</sup>.

### **3. – La confrontation des flux commerciaux observés avec les flux prévus par les modèles macro-économétriques de prévision**

Une étude réalisée par la direction de la prévision en septembre 2000 a montré que les exportations et importations déclarées depuis 1993 restaient en ligne avec les prévisions découlant des déterminants habituels du commerce extérieur<sup>93</sup>. Les fraudes éventuelles sur la TVA intracommunautaire n'ont donc pas, dans cette approche, d'impact observable au plan macro-économique. L'effet éventuel de la mise en place du régime transitoire en 1993 n'apparaît pas.

### **B. – Les méthodes s'appuyant sur les résultats du contrôle fiscal**

Les résultats du contrôle fiscal permettent d'approcher la fraude détectée en matière de TVA (sans distinguer la TVA intracommunautaire), sur la base des trois indicateurs suivants :

- dans le cas du contrôle sur place, la part des droits rappelés assortie d'une pénalité pour mauvaise foi (40 %) ou pour manœuvre frauduleuse (80 %), qui peut être considérée comme liée à une véritable fraude.

- dans le cas du contrôle sur pièces, les droits rappelés à la suite d'une taxation d'office, qui correspondent à l'évaluation faite par les services fiscaux des droits fraudés par les entreprises défailtantes<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> mené par la DGDDI et la Banque nationale de Belgique (qui tient les statistiques du commerce extérieur).

<sup>93</sup> demande intérieure, demande mondiale, compétitivité-prix, etc.

<sup>94</sup> qu'il faut prendre avec prudence : les services fiscaux peuvent avoir tendance à majorer l'évaluation de l'assiette non déclarée.

- une fraction conventionnellement fixée à 500 MF (76,2 M€) des demandes de remboursements de crédits de TVA rejetées par l'administration fiscale (qui représentent 6,1 MdF en 1999, soit 0,93 Md€ sur un total de 176,8 MdF de remboursements demandés).

Tableau n° 9 : estimation de la fraude à la TVA détectée lors du contrôle fiscal (1999)

en MF	droits rappelés ou sauvés (hors pénalités)	estimation des montants fraudés
contrôle sur place	13 846	2 868
contrôle sur pièces	4 894	3 168
remboursements de crédits de TVA	6 103	500
total	24 843 MF (3 787,3 M€)	6 536 MF (996,4 M€)

Source : direction générale des impôts et Conseil des impôts

La fraude détectée représenterait donc 6,5 MdF (0,99 Md€) en 1999 (tableau n° 9), soit 0,9 % des recettes nettes de TVA. La part liée à la TVA intracommunautaire en représente probablement une proportion significative.

Au niveau communautaire, le SCAF (sous-comité anti-fraude) composé de représentants des Etats et placé auprès de la Commission européenne a procédé, en 1997 et 1998, à deux études approfondies<sup>95</sup> portant sur près de 1000 cas de fraudes recensés dans les Etats membres. Le montant total de la fraude détectée en 1995 était évalué à 1,2 % des recettes nettes de TVA.

### C. – Synthèse

En 1983, le Conseil des impôts avait procédé à une estimation de la fraude à la TVA par deux méthodes différentes : les données du contrôle fiscal, extrapolées à l'ensemble des redevables, et redressées du biais de sélection<sup>96</sup> ; l'écart de TVA. La fraude était estimée entre 2,5 % (première méthode) et 10 % (seconde méthode) des recettes nettes de TVA.

<sup>95</sup> documents SCAF n°26/1997 et n°60/XXI/1939/98

<sup>96</sup> qui résulte du fait que les redevables présentant les risques de fraude les plus élevés sont aussi les plus fréquemment contrôlés.

Sur la période récente, les données disponibles sont regroupées dans le tableau n° 10. La fraude globale à la TVA serait comprise entre 0,9 % des recettes nettes<sup>97</sup> (fraude détectée) et 12,3 % (écart de TVA), ce qui représente une fourchette comparable à celle de 1983. L'évaluation reste, au total, très imprécise.

En revanche, une conclusion relativement robuste des méthodes macroéconomiques est qu'aucune inflexion nette des indicateurs de la fraude n'a été observée à la suite de la mise en place du régime transitoire en 1993.

*Tableau n° 10 : synthèse des estimations de la fraude à la TVA*

	fraude globale à la TVA	fraude à la TVA intracommunautaire
écart de TVA	80 MdF (12,3 %) en 1995	nd
écarts de flux miroirs	nd	16,3 MdF (2,3 %) en 1999
données du contrôle fiscal	6,5 MdF (0,9 %) en 1999	nd

*Source : Conseil des impôts. Les pourcentages sont calculés par rapport aux recettes nettes de TVA.*

<sup>97</sup> ce pourcentage n'est pas comparable aux 2,5 % estimés par le Conseil des impôts en 1983, dans la mesure où on n'a pas procédé, pour 1999, à l'extrapolation des données du contrôle fiscal à l'ensemble des redevables.

### **Conclusion**

**Le fonctionnement du régime transitoire de taxation des échanges intracommunautaires de biens peut être considéré comme relativement satisfaisant :**

**- le traitement particulier des transactions intracommunautaires génère un coût de gestion pour les redevables, mais ce coût est sans doute plus faible que celui du régime appliqué avant 1993. En outre, le régime transitoire proprement dit n'est pas considéré par les entreprises comme le principal facteur de complexité de la TVA.**

**- la fraude à la TVA reste élevée en valeur absolue, sans qu'il soit possible d'affirmer que le régime transitoire a eu pour effet d'en accroître le montant global depuis 1993.**

### 3

## **Etude comparée des différentes modalités de taxation des échanges intracommunautaires**

Le Conseil des impôts s'est livré à une analyse comparative des principaux mécanismes envisageables pour la taxation des échanges intracommunautaires. Le raisonnement se concentre sur les échanges de biens, et n'est qu'en partie transposable aux prestations de services.

### **I. – Les différentes configurations possibles**

S'agissant des échanges intracommunautaires, plusieurs paramètres peuvent être manoeuvrés :

- les exportations (livraisons intracommunautaires) peuvent être exonérées, le redevable de la TVA étant l'importateur (qui auto-liquide la TVA). A l'inverse, les importations peuvent être taxées, l'importateur assujetti bénéficiant alors d'un droit à déduction « transfrontalier » (car portant sur une TVA versée à un autre Etat).

- la taxation peut se faire au taux du pays d'origine, au taux du pays de destination, ou encore à un taux spécifique aux échanges intracommunautaires. Cette dernière possibilité est explorée dans un mécanisme original de TVA, récemment proposé, la « CVAT » ou *compensation value added tax* (cf annexe 2). Une dernière solution consiste à fixer un taux unique pour toutes les transactions entre assujettis, les taux de TVA nationaux restant appliqués pour les ventes aux consommateurs finaux (mécanisme de la « VIVAT » ou *viable integrated value added tax*, exposé en annexe 2).

- la taxe peut être versée à l'administration du pays de destination ou à celle du pays d'origine. Dans le premier cas, un mécanisme de compensation (reversement au pays de destination de la taxe perçue sur les exportations par le pays d'origine) est nécessaire afin de respecter le principe de taxation dans le pays de consommation.

Les propositions de la Commission pour un « régime définitif » de taxation des échanges intracommunautaires de biens

En 1987, la Commission avait proposé que les livraisons intracommunautaires de biens soient taxées dans le pays de départ de la livraison (pays d'origine). Un mécanisme de compensation des recettes de TVA aurait été mis en place pour réaffecter la TVA perçue dans le pays d'origine au pays de consommation (afin de respecter le principe de destination), sur la base d'informations recueillies auprès des entreprises. Celles-ci auraient dû déclarer le montant de leurs livraisons à des clients de chacun des Etats membres, la TVA correspondante étant reversée à ces mêmes Etats.

Une harmonisation poussée du taux normal et du taux réduit aurait été réalisée dans le même temps, afin de limiter les distorsions et détournements de trafic liés aux différences de taux de TVA.

Le dispositif proposé par la Commission a été critiqué pour plusieurs raisons (et finalement repoussé) : la quasi-disparition de l'autonomie des Etats dans la fixation des taux, la marge de manœuvre étant probablement encore plus étroite en fait (concurrence fiscale) qu'en droit (fourchette de taux fixée au niveau communautaire) ; la faible incitation des administrations fiscales nationales à contrôler la taxation des exportations, les recettes correspondantes n'étant plus directement affectées aux Etats ; la difficulté à gérer le mécanisme de compensation.

Les propositions avancées par la Commission en 1996 étaient encore plus radicales : chaque entreprise aurait été taxée en un lieu unique, dans le pays de son domicile fiscal, au taux de celui-ci, et pour l'ensemble de ses opérations (internes et intracommunautaires). Les recettes de TVA auraient été réparties entre Etats sur la base des statistiques macroéconomiques de consommation.

Pour les entreprises, le lieu unique de taxation présenterait indéniablement l'avantage de supprimer toute distinction entre les transactions internes et intracommunautaires. Toutefois, ce mécanisme aurait aussi des inconvénients majeurs tenant à la désincitation des administrations nationales à contrôler (encore plus marquée que dans le régime proposé en 1987), à la fiabilité limitée des statistiques de consommation (et aux risques qui en découlent pour les recettes budgétaires des Etats), et aux risques de concurrence fiscale (chaque entreprise pouvant librement choisir son Etat de domiciliation).

## **II. – Bilan coûts-avantages des différents régimes de taxation des échanges intracommunautaires**

Les critères de choix entre les différents régimes de taxation sont les suivants :

- l'autonomie fiscale des Etats membres ;
- la sécurité des recettes budgétaires des Etats membres ;



- le coût de gestion pour les entreprises ;
- l'incitation des administrations fiscales à un contrôle efficace.

L'analyse détaillée de ces critères est présentée en annexe 3.

Le bilan coût-avantages des différents mécanismes est résumé dans le tableau n°11, avec les restrictions suivantes :

- par souci de réalisme, l'hypothèse de la création d'une forme d'administration fiscale communautaire chargée par exemple de recouvrer tout ou partie de la TVA a été écartée, tout comme l'affectation de la TVA à l'Union européenne.

- les cas où un opérateur verse la TVA à une administration autre que celle du pays d'établissement ou de domiciliation fiscale n'ont pas été envisagés.

**Le régime transitoire actuellement applicable est pris comme référence.** Les autres régimes de taxation sont cotés, en plus ou en moins, pour chacun des critères d'appréciation précédemment étudiés.

Cinq cas différents ont été retenus en plus du régime transitoire :

- les propositions avancées par la Commission européenne en 1987 (taxation de l'exportateur au taux du pays d'origine) et en 1996 (taxation au taux du pays du domicile fiscal) ;

- la CVAT (taxation de l'exportateur à un taux spécifique applicable aux transactions intracommunautaires) et la VIVAT (taxation des transactions entre assujettis à un taux spécifique) ;

- la taxation de l'exportateur au taux du pays de destination de ses exportations (idée qui fut un moment envisagée lors de la préparation de l'échéance de 1993, notamment en 1988 dans le rapport de la commission Boiteux).

Tableau n° 11 : bilan coûts-avantages de différents mécanismes de taxation des échanges intracommunautaires (le régime transitoire actuellement appliqué étant pris comme référence)

modalités de taxation	critères de choix (assortis de la même pondération)				
	autonomie fiscale	sécurité budgétaire	facilité de gestion pour les entreprises	incitation au contrôle fiscal	total
<b>Taxation de l'exportateur</b> au taux du pays d'origine (proposition de la Commission en 1987)	-	-	+	-	--
au taux du pays de destination	=	-	-	-	---
à un taux spécifique aux échanges intracommunautaires (CVAT)	=	-	=	-	--
à un taux spécifique pour les transactions entre assujettis (VIVAT)	-	-	-	-	----
<b>Taxation de l'importateur</b> au taux du pays de destination (régime transitoire actuel)	=	=	=	=	=
<b>Taxation dans le pays du domicile fiscal</b> au taux du pays du domicile fiscal (proposition de la Commission de 1996)	--	--	++	--	----

Source : Conseil des impôts

Les résultats du tableau n° 11 sont assez nets lorsque tous les critères reçoivent la même pondération (ce qui est une hypothèse que l'on peut discuter). **Le régime transitoire est alors nettement préférable aux autres mécanismes :**

- la VIVAT est dominée par le régime transitoire pour tous les critères ;

- la CVAT est équivalente au régime transitoire pour deux critères (autonomie fiscale et coût de gestion), mais inférieure en raison de la nécessité d'un mécanisme de compensation entre Etats et des problèmes d'incitation au contrôle. En fait, dans l'esprit de ses concepteurs, la CVAT se justifie surtout pour rétablir la chaîne de la TVA et lutter contre la fraude. Or, comme on l'a exposé plus haut, la suppression des échanges hors taxes n'est pas un argument décisif en la matière ;

- la taxation de l'exportateur au taux du pays de destination est moins favorable que la CVAT ;

- les deux formules successivement proposées par la Commission européenne ne sont supérieures que du point de vue de la minimisation du coût de gestion pour les entreprises.

### **Conclusion**

**Le Conseil des impôts est d'avis que le « régime transitoire » de taxation des échanges intracommunautaires de biens reste, dans la situation actuelle, le meilleur compromis possible. Il permet en effet de maintenir une réelle autonomie des États membres dans le choix des taux de TVA, d'assurer la sécurité de leurs recettes budgétaires, et d'inciter les administrations fiscales nationales à un recouvrement efficace de l'impôt.**

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

## Chapitre II

### **Les taux de TVA**

# 1

## L'étendue des marges de manœuvre des Etats

Ainsi que l'a montré le chapitre I, les modalités de taxation des échanges internationaux déterminent l'autonomie des Etats dans le choix de leurs taux de TVA. Si le principe de taxation dans le pays de consommation est respecté, les interactions restent limitées. C'est notamment sur la base de ce constat qu'il convient de privilégier le maintien du régime transitoire de taxation des échanges intracommunautaires de biens<sup>98</sup>.

Pour autant, les Etats membres de l'Union européenne n'ont pas une liberté totale en matière de taux :

- d'une part, ils sont contraints par le cadre juridique communautaire, même si celui-ci leur laisse une marge de manœuvre ;

- d'autre part, ils ont à prendre en compte les possibilités d'arbitrage (limitées) dont bénéficient notamment les particuliers, ainsi que les effets à moyen terme de la TVA sur le coût du travail et la compétitivité (cf plus bas).

### I. – Un cadre juridique souple

Le texte originel de la 6<sup>e</sup> directive comportait très peu de dispositions relatives aux taux. Les Etats membres étaient laissés libres de fixer le taux normal, ainsi qu'un taux majoré et un taux réduit. Leur liberté dans ce domaine trouvait cependant une limite dans le principe de non-discrimination entre les marchandises produites dans l'Etat de taxation et celles importées d'autres Etats membres. Une abondante jurisprudence de la CJCE avait sanctionné les pratiques de certains Etats qui tendaient, par le biais du taux de TVA, à privilégier les produits nationaux.

---

<sup>98</sup> cf conclusion du chapitre I

Après l'échec des propositions présentées par la Commission en 1987, tendant à fixer des fourchettes pour le taux normal et le taux réduit, la directive « taux » n°92/77 du 19 octobre 1992<sup>99</sup> a organisé un dispositif assez souple :

1. Outre le taux normal, les Etats peuvent appliquer un ou deux taux réduits.

2. Le taux normal est au minimum de 15 %<sup>100</sup> et les taux réduits de 5 %.

3. Les taux réduits ne peuvent s'appliquer qu'aux biens et services listés dans l'annexe H<sup>101</sup>, ainsi qu'à certaines importations et livraisons d'objets d'art (article 12-3-c de la 6<sup>e</sup> directive), et, sous certaines conditions, aux fournitures de gaz naturel et d'électricité (article 12-3-b).

4. Pendant la période d'application du « régime transitoire » (toujours en vigueur actuellement), un mécanisme de gel permet le maintien de taux réduits appliqués au 1<sup>er</sup> janvier 1991 dans certaines conditions formulées de manière assez complexe (article 28-2, points a à e et h à k) : taux zéros et taux « super-réduits » inférieurs à 5 % ; taux réduits hors du champ de l'annexe H ; application d'un taux dit « parking » au moins égal à 12 %<sup>102</sup>.

5. Il existe également des particularités géographiques : taux spécifiques aux Açores et à Madère (article 12-6 de la 6<sup>e</sup> directive), dans certaines îles grecques (article 28-2-f), en Corse (accord tacite de la Commission)<sup>103</sup>, et dans la zone autrichienne du Jungholz et Mittelberg.

---

<sup>99</sup> qui se présente comme une modification de la 6<sup>e</sup> directive.

<sup>100</sup> juridiquement, le taux normal minimum est toujours fixé pour une durée limitée, qui est prorogée périodiquement par une directive modifiant la 6<sup>e</sup> directive (en dernier lieu la directive n°2001/41/CE du 19 janvier 2001, portant sur la période 2001-2005).

<sup>101</sup> chaque Etat ayant la possibilité de choisir librement, dans l'annexe H, les secteurs qu'il souhaite taxer au taux réduit.

<sup>102</sup> les Etats qui, au 1<sup>er</sup> janvier 1991, appliquaient un taux réduit à des secteurs autres que ceux visés à l'annexe H, peuvent leur appliquer un taux au moins égal à 12 % (article 28-2-e de la 6<sup>e</sup> directive).

<sup>103</sup> les taux réduits dans les DOM français relèvent uniquement de la législation nationale, car les DOM ne sont pas inclus dans le territoire communautaire du point de vue de la TVA (cf annexe 9).

6. Une directive du 22 octobre 1999 a mis en place un dispositif expérimental permettant le passage au taux réduit dans certains secteurs à forte intensité de main d'œuvre (cf plus bas).

Enfin, si aucun plafonnement du taux normal n'a jamais été instauré en dépit de propositions successives de la Commission, il existe un accord de nature politique entre les Etats membres pour ne pas dépasser 25 %. Cet accord a été récemment réaffirmé lors du Conseil Ecofin du 19 janvier 2001. Le communiqué de presse publié à l'issue de ce Conseil indique à cet égard que :

*« Dans une déclaration à inscrire au procès-verbal du Conseil, les Etats membres s'engagent – pour autant qu'on puisse le prévoir aujourd'hui-, à ne ménager aucun effort, du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2005, pour éviter l'élargissement de la fourchette actuelle de 10 points au delà du niveau le plus bas du taux normal actuellement appliqué par les Etats membres<sup>104</sup> ».*

## II. – D'importantes disparités entre Etats

### A. – Les écarts de taux actuellement constatés

Le taux normal varie, suivant les Etats membres, de 15 à 25 % en 2000, le niveau de 25 % étant atteint par le Danemark et la Suède (graphique n°2 et tableau n° 12). Le taux français (19,6 %) est quasiment égal à la moyenne européenne (19,4 %)<sup>105</sup>. En effet, parmi les grands pays de l'Union, seule l'Italie a choisi un taux de TVA (20 %) supérieur à celui de la France.

S'agissant des taux réduits, la situation est également très diverse :

- le Danemark est le seul Etat qui n'ait pas choisi de recourir à un taux réduit.

- les taux réduits vont de 5 % (Portugal, Royaume-Uni) à 12,5 % (Irlande). Le taux français (5,5 %) est inférieur à la moyenne

---

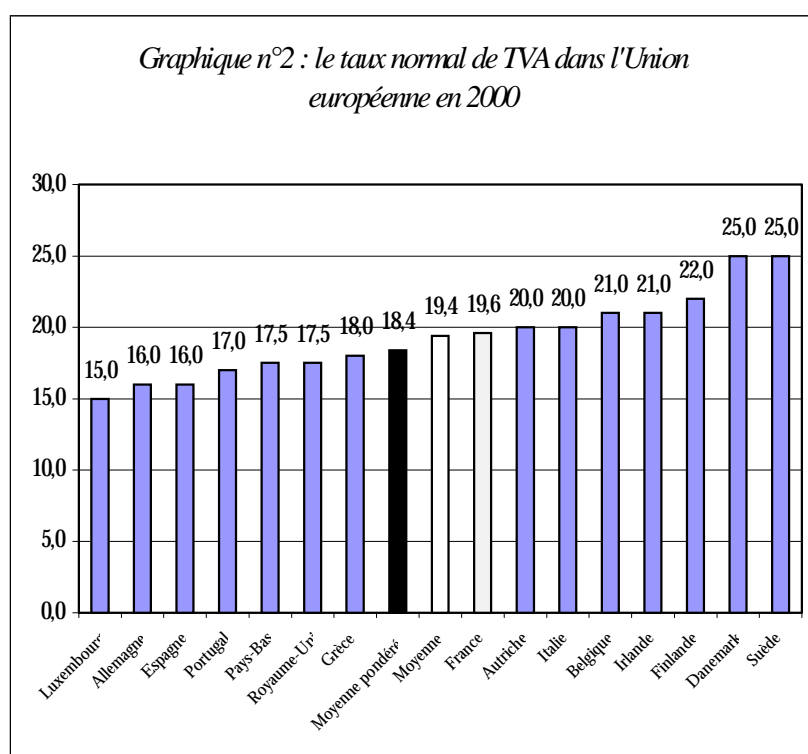
<sup>104</sup> qui est égal au taux plancher fixé par la 6<sup>e</sup> directive, soit 15 %, puisque ce taux est appliqué par le Luxembourg.

<sup>105</sup> ces chiffres 2000 ne prennent pas en compte deux évolutions très récentes : la hausse du taux normal aux Pays-Bas, de 17,5 % à 19 %, au 1<sup>er</sup> janvier 2001 ; la baisse du taux normal en Irlande, de 21 % à 20 %, à la même date.



européenne (7,2 %), et proche du taux plancher fixé par la 6<sup>e</sup> directive (5 %).

- dans le cadre des clauses de gel, 7 pays (la France n'en fait pas partie) pratiquent un taux zéro, et 6 pays un taux réduit inférieur à 5 % (dont la France avec le taux super-réduit de 2,1 %<sup>106</sup>).



Source : Commission européenne. La moyenne pondérée est calculée sur la base des PIB de chacun des Etats.

Par ailleurs, aucun Etat membre n'utilise intégralement les possibilités offertes par l'annexe H s'agissant du champ du taux réduit. La France en fait un usage qui s'inscrit dans la moyenne : ainsi, sur les 17 catégories de biens et services de l'annexe H, elle en taxe 12

<sup>106</sup> sans compter les taux réduits applicables en Corse (cf annexe 8).

au taux réduit<sup>107</sup>, contre 17 en Grèce et 16 en Espagne, mais 0 au Danemark (sachant que 5 catégories bénéficient d'exonérations).

Tableau n° 12 : les taux de TVA dans l'Union européenne en 2000

Etats	Taux de TVA (en %)				
	Taux normal	Taux «parking»	Taux réduit	Taux super-réduit	Taux zéro
Allemagne	16		7		
Autriche	20		10 ; 12		
Belgique	21	12	6		Oui
Danemark	25				Oui
Espagne	16		7	4	
Finlande	22		8 ; 17		Oui
France	19,6		5,5	2,1	
Grèce	18		8	4	
Irlande	21 <sup>108</sup>	12,5	12,5	4,2	Oui
Italie	20		10	4	Oui
Luxembourg	15	12	6	3	
Pays-Bas	17,5 <sup>109</sup>		6		
Portugal	17		5 ; 12		
Royaume-Uni	17,5		5		Oui
Suède	25		6 ; 12		Oui

Source : Commission européenne. Situation au 1<sup>er</sup> mai 2000. Les taux applicables à des zones géographiques particulières (DOM français par exemple) ne sont pas mentionnés.

## B. – L'évolution atypique de la France

De 1980 à 1999, la part du produit de la TVA dans le produit intérieur brut est passée de 6,0 à 7,4 % dans l'Union européenne (tableau n° 13) : cette hausse résulte notamment de la création d'une TVA dans certains des Etats qui ont rejoint l'Union au cours de cette période, et devaient intégrer l'acquis communautaire (Grèce, Portugal, Espagne, Finlande<sup>110</sup>). Elle est moins marquée si l'on se limite aux Etats déjà membres de l'Union en 1980 (de 6,6 % à 7,4 %).

<sup>107</sup> pour tout ou partie de la catégorie

<sup>108</sup> 20 % au 1<sup>er</sup> janvier 2001.

<sup>109</sup> 19 % au 1<sup>er</sup> janvier 2001.

<sup>110</sup> l'Autriche et la Suède disposaient déjà d'une TVA.

Durant les vingt dernières années, la contribution des taxes sur la consommation à la progression des prélèvements obligatoires dans l'Union européenne a été limitée, la progression des prélèvements sur le facteur travail étant prédominante. D'après les prévisions réalisées par la Commission européenne fin 2000, cette tendance devrait pour la première fois s'inverser au cours de la période 1999-2002, avec une baisse de la pression fiscale sur le travail, et une hausse de la taxation de la consommation (et notamment de la TVA).

Tableau n° 13 : le poids de la TVA dans les pays de l'Union européenne

	en % du PIB			en % des prélèvements obligatoires
	1980	1990	1999	1997
Autriche	8,3	8,6	8,5	18,9
Allemagne	6,6	6,4	7,1	15,9
Belgique	7,3	7,0	7,1	14,9
Danemark	10,1	9,0	10,4	19,8
Espagne	0,0	5,4	6,4	16,3
Finlande	0,0	0,0	8,2	17,7
France	8,6	8,0	7,9	17,0
Grèce	0,0	7,3	8,1	22,3
Irlande	5,0	7,2	7,2	21,6
Italie	4,8	5,8	7,0	12,8
Luxembourg	4,90	5,7	6,5	13,3
Pays-Bas	7,1	7,2	7,5	15,3
Portugal	0,0	6,2	8,6	21,7
Royaume-Uni	5,1	6,2	7,2	19,0
Suède	6,5	8,3	8,6	13,8
moyenne de l'Union Européenne	6,0	6,6	7,4	16,4

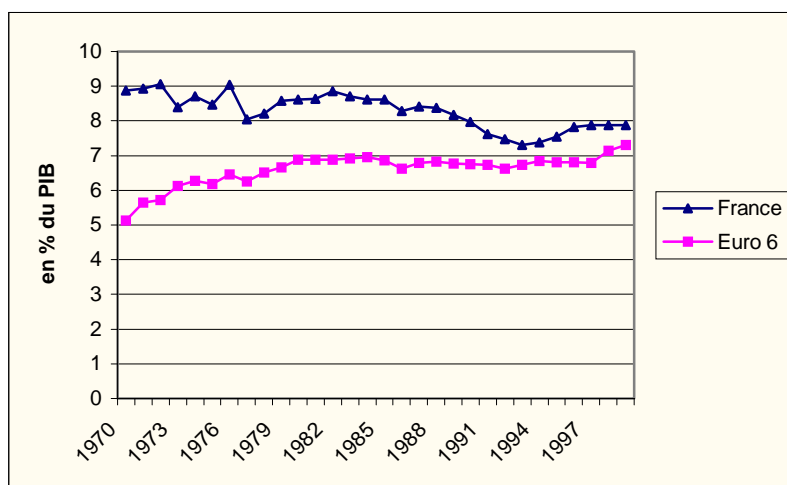
Source : Eurostat (2000). Les chiffres 1999 ne sont pas définitifs.

La part de la TVA dans le total des prélèvements obligatoires varie de 12,8 % en Italie à 22,3 % en Grèce, pour une moyenne de 16,4 % en 1997. Sa dispersion est plus faible que celle d'autres paramètres de structure des prélèvements obligatoires (par exemple la

part des cotisations sociales assises sur le travail), et tend d'ailleurs à se réduire au cours du temps.

Le cas de la France est particulier : en effet, la France et dans une moindre mesure la Belgique sont les seuls Etats membres dans lesquels le produit de la TVA exprimé en pourcentage du PIB a reculé depuis 1980, alors même que le taux de prélèvements obligatoires a fortement progressé au cours de la même période. Le graphique n°3, qui compare l'évolution de la TVA en France et dans les Etats déjà membres de l'Union européenne en 1970, confirme ce diagnostic.

Graphique n°3 : la part de la TVA dans le PIB en France et dans les Etats membres de la Communauté européenne en 1970



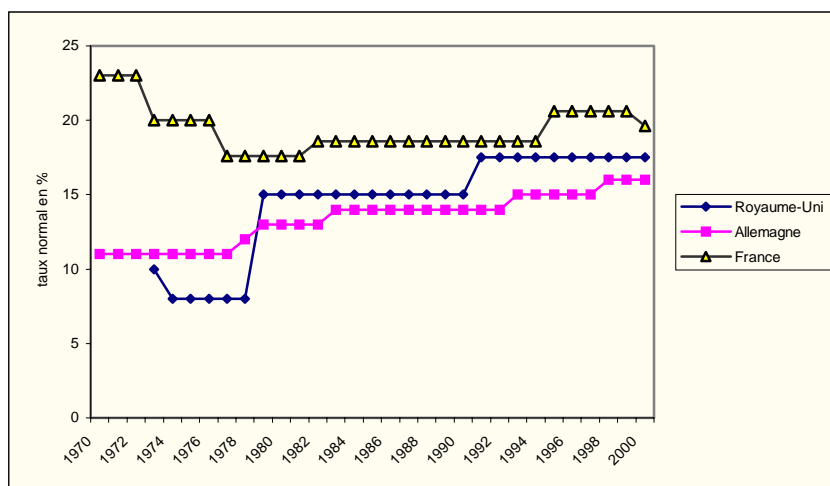
Source : Eurostat

De même, en raison de la baisse du taux normal de TVA d'un point en 2000, la France devrait faire exception à la hausse de la taxation de la consommation prévue par la Commission pour la période 1998-2002.

Le champ d'application de la TVA ayant tendance à s'accroître, les évolutions constatés en France résultent essentiellement de la politique menée en matière de taux. Ceux-ci sont, sur le long terme, nettement orientés à la baisse : le taux majoré de 33 % a été supprimé en 1992 ; le taux de 13 % applicable aux terrains à bâtir l'a été en 1991 ; le taux normal a suivi une évolution plus irrégulière, son niveau

de 2000 (19,6 %) étant toutefois inférieur à celui de 1970 (23 %). Dans le même temps, le taux normal allemand est passé de 10 % à 16 %, et le taux britannique de 10 % à 17,5 % (graphique n°4).

*Graphique n°4 : l'évolution du taux normal de TVA depuis 1970 en France, en Allemagne et au Royaume-Uni*



Source : Commission européenne et Conseil des impôts

La France se caractérise donc par un recours modéré à la TVA pour financer la progression des dépenses publiques au cours des trente dernières années.

### III. – Les effets économiques des écarts de taux en Europe

#### A. – L'impact direct des taux de TVA sur les écarts de prix est difficile à identifier

A l'heure actuelle, il subsiste une dispersion des prix importante au sein du marché unique, et ce même si on s'intéresse à des biens standardisés. Les données d'Eurostat pour 2000 montrent que, pour un même produit, l'écart entre le pays où le prix est le plus élevé et celui où il est moins élevé est presque toujours supérieur à 100 % et peut atteindre 422 % pour les loyers (entre le Portugal et le Luxembourg) ou encore 345 % pour les services de transport (entre la Grèce et la

Suède). Cependant, la tendance est à la convergence des prix au sein du marché unique.

La disparité des taux de TVA n'est que l'un des facteurs pouvant expliquer la dispersion des prix entre pays. Il existe bien d'autres facteurs de segmentation des marchés, et notamment :

- le fait que les facteurs de production ne sont pas parfaitement mobiles ;
- pour les produits non standardisés, l'hétérogénéité des biens (services annexes, conditions de vente) ;
- l'hétérogénéité des préférences des consommateurs ;
- les différences de revenu et de niveau de vie ;
- des structures de l'offre différentes (organisation de la distribution, nature de la concurrence sur chaque marché national) ;
- l'information imparfaite des consommateurs sur les prix et la qualité des biens.

Statistiquement, les écarts de taux de TVA tendent à accroître la dispersion des prix, mais de manière faible (tableau n° 14). L'impact est plus élevé pour les biens non durables que pour les services ou l'énergie.

*Tableau n° 14 : dispersion des prix des biens et services dans l'UE en 1998 (coefficient de variation)*

	avec TVA	sans TVA
Consommation privée dont	0,14	0,12
<i>Biens non durables</i>	<i>0,12</i>	<i>0,10</i>
<i>Biens durables</i>	<i>0,12</i>	<i>0,12</i>
<i>Logement (loyers bruts)</i>	<i>0,29</i>	<i>0,29</i>
<i>Essence et énergie</i>	<i>0,18</i>	<i>0,17</i>
<i>Services</i>	<i>0,13</i>	<i>0,12</i>

*Note : le tableau montre la dispersion des prix dans l'UE pour les biens et les services, mesurée par le coefficient de variation : par exemple, le coefficient de 0,12 pour les biens non durables indique que l'écart-type des prix dans les Etats membres est de 15 %.*

*Source: Eurostat.*

## B. – Les consommateurs n'utilisent que partiellement leurs possibilités d'arbitrage dans leurs choix de consommation

Seules de rares études économiques ont été consacrées au commerce transfrontalier en Europe<sup>111</sup>, et à ses éventuels déterminants fiscaux.

L'étude de Bode et alii (1994), commandée par la Commission européenne en 1991, portait sur la frontière entre l'Allemagne et le Danemark, et sur la région de la Meuse et du Rhin (Allemagne, Belgique, Pays-Bas). Elle concernait essentiellement la période antérieure à l'ouverture des frontières au 1<sup>er</sup> janvier 1993 : les consommateurs étaient donc limités dans le montant total (et parfois les quantités) des biens achetés dans un pays étranger au taux de TVA de ce pays.

En 1991, le taux danois de TVA était supérieur de 8 points au taux allemand sur la plupart des biens et services, et de 15 points pour l'alimentation. Les droits d'accises différaient aussi mais dans une moindre mesure.

L'étude concluait que les différences de taxes étaient un facteur déterminant du commerce transfrontalier. Le sondage réalisé auprès de la population frontalière montrait ainsi que la plupart des biens achetés par les Danois en Allemagne étaient ceux associés au différentiel de taxes le plus important. Toutefois, les effets économiques du commerce transfrontalier apparaissaient comme assez faibles. Certes, dans le commerce de détail, le chiffre d'affaires supplémentaire engendré par les consommateurs danois dans la région frontalière allemande était de 14 % en 1991. Mais, rapporté à l'ensemble de l'économie de la région, cela représentait moins de 1 % de la production et de l'emploi.

Une étude plus récente<sup>112</sup> s'est intéressée aux pertes de recettes pour le Royaume-Uni liées au commerce transfrontalier en matière d'alcool, ce produit étant beaucoup moins taxé en France. Dans ce cas précis, les écarts de taxation portent beaucoup plus sur les accises que sur la TVA. Mais l'étude présente l'intérêt majeur de ne pas déceler de

---

<sup>111</sup> il n'existe d'ailleurs pas d'estimations quantitatives du commerce transfrontalier (achats de résidents d'un Etat membre dans un autre Etat membre géographiquement proche).

<sup>112</sup> Smith (1999).

rupture dans les comportements des consommateurs lors de la suppression des frontières fiscales (aussi bien pour les accises que pour la TVA) en 1993. Le commerce transfrontalier n'aurait pas connu de développement marqué depuis cette date.

Le marché des voitures neuves en Europe, étudié par Gaulier et Haller (2000), est également instructif. Dans ce domaine, les consommateurs n'ont pas la possibilité d'arbitrer suivant les prix TTC, un dispositif particulier prévoyant la taxation des voitures neuves dans le pays d'immatriculation<sup>113</sup>. En revanche, l'étude des comportements des consommateurs, confrontés à des prix hors taxes très différents<sup>114</sup>, pour un bien de valeur élevée, donne des indications sur les motivations qui sont à l'origine des achats transfrontaliers. Il apparaît que les possibilités d'arbitrage sont loin d'être utilisées au maximum : ainsi, les achats dans des Etats où les prix hors taxes sont plus bas représentent probablement moins de 5 % du marché total<sup>115</sup>.

### C. – A moyen terme, les variations du taux de TVA peuvent influencer sur la compétitivité

Si, comme on vient de l'exposer, l'impact direct des écarts de taux de TVA sur les comportements des consommateurs reste faible, cette conclusion doit être nuancée par l'analyse des effets économiques à moyen terme des taux de TVA.

#### **1. – La TVA ne diffère pas fondamentalement des autres prélèvements obligatoires du point de vue de son impact sur le coût du travail**

Les salariés apprécient leur pouvoir d'achat sur la base de prix toutes taxes comprises : le salaire réel perçu est le rapport entre le salaire nominal et le niveau des prix TTC.

La situation des entreprises est différente : la TVA perçue sur leurs ventes ne leur est nullement acquise et est simplement rétrocédée à l'Etat. C'est pourquoi les entreprises évaluent le coût réel du travail

---

<sup>113</sup> il faut noter que des mécanismes de fraude ont été détectés, consistant à faire passer des véhicules quasiment neufs pour des véhicules d'occasion, taxés dans le pays d'achat.

<sup>114</sup> un écart moyen supérieur à 50 % entre le Royaume-Uni (prix le plus élevé) et le Danemark (prix le plus bas).

<sup>115</sup> il n'existe pas d'estimation très précise.



par rapport à leur prix de production, qui s'apprécie hors toute taxe indirecte.

*Ex ante*, une hausse de TVA n'a donc pas d'impact sur le coût du travail perçu par les entreprises. Mais *ex post*, une hausse de TVA augmente à moyen terme le coût du travail : en effet, la hausse des prix TTC conduit progressivement à une hausse des salaires nominaux alors même que le prix hors taxes perçu par les entreprises n'est pas modifié.

Il est important de noter que ce résultat s'obtient quel que soit le comportement de marge des entreprises. En effet, si les entreprises décident de ne pas répercuter entièrement la hausse sur les prix à la consommation, elles ne peuvent le faire qu'en réduisant leurs marges : c'est alors leur prix de production hors taxes qui est de fait réduit. Le coût réel du travail du point de vue de l'entreprise augmente là encore.

Par ailleurs, la TVA participe à la formation de l'écart<sup>116</sup> entre le salaire réel tel qu'il est perçu par l'employeur (qui dépend des prix hors taxes) et salaire réel tel qu'il est perçu par les salariés (qui dépend des prix TTC, et donc du taux de TVA).

En d'autres termes, la part de la TVA qui taxe la consommation des salariés a in fine le même effet sur le coût réel du travail que les cotisations sociales employeurs. Ce point important est rarement explicité dans le cadre des débats sur les effets de la TVA.

## **2. – La TVA peut toutefois présenter un certain avantage par rapport aux prélèvements directement assis sur le facteur travail du fait d'un effet d'assiette.**

L'assiette de la TVA est plus large que celle des prélèvements directement liés aux revenus du travail (par exemple les cotisations sociales) : en pratique la TVA ne taxe pas la consommation des seuls salariés mais frappe également les dépenses des retraités, des chômeurs, et des titulaires de revenus du capital. Dans ces conditions, une substitution TVA / cotisations sociales à recettes constantes peut avoir des effets nets favorables sur l'emploi : en effet, un point de TVA et un point de cotisations sociales influent sur le coin fiscal-social de façon identique mais une baisse de 1 point de cotisation sociale peut être financée par une hausse de moins d'un point de la TVA.

---

<sup>116</sup> souvent désigné comme le « coin fiscal-social ».

Cette conclusion qualitative est difficile à mettre en évidence de façon quantitative et empirique à partir des modèles macroéconomiques traditionnels. A un horizon de long terme, les gains nets en termes de créations d'emplois et de baisses du chômage structurel apparaissent généralement suffisamment réduits pour entrer dans la marge d'incertitude des évaluations économétriques. Cette difficulté suggère à tout le moins que si l'effet d'assiette d'une opération de substitution peut être considéré comme favorable pour l'emploi, son importance paraît devoir être limitée.

De plus, ces gains d'emplois ne s'obtiennent qu'à long terme. A court terme, les effets de demande défavorables l'emportent vraisemblablement : à l'horizon de trois ans, l'effet dépressif de la hausse de la TVA sur la consommation des ménages l'emporte sur l'effet favorable transitant par le biais de la baisse du coût du travail. A 5 ans, l'effet favorable de la substitution n'est pas encore apparu dans les modèles macro-économiques standards.

### **3. – Les effets macroéconomiques de la TVA et l'autonomie des Etats dans la fixation des taux de TVA**

Il est généralement avancé que l'application du principe de taxation dans le pays de consommation ou principe de destination (cf plus haut) suffit à préserver entièrement l'autonomie des politiques fiscales en matière de TVA, ce qui serait un avantage précieux dans un contexte où les pressions de la concurrence fiscale se font sentir sur la fiscalité directe des personnes et des sociétés.

Les éléments qui précèdent conduisent à relativiser cette conclusion. En effet, dès lors que la TVA contribue par le biais de la boucle prix-salaires à la formation des coûts salariaux réels des entreprises, les décisions portant sur les taux de TVA affectent indirectement la compétitivité des entreprises, comme le font les autres prélèvements.

Ce constat est encore renforcé dans le contexte de l'union monétaire : en effet, les écarts de compétitivité prix ne peuvent plus être compensés par des variations des taux de change.

La complexité des cas de figure et le nombre de paramètres qui interviennent (comportement de marges à l'importation, à l'exportation, degré d'indexation des salaires, niveau initial de la balance commerciale) font qu'il est difficile de formuler des

conclusions très précises en la matière. Néanmoins, quelques pistes peuvent être dessinées.

En premier lieu, si l'indexation des salaires nominaux est complète sur les prix, et que le solde commercial est à peu près équilibré (comme c'est le cas en Europe), les principes de destination et d'origine deviennent équivalents à long terme du point de vue de leurs effets sur la compétitivité de l'économie : ni l'un ni l'autre ne garantissent l'autonomie des politiques fiscales.

Les dynamiques d'ajustement sont toutefois différentes et méritent d'être prises en compte : dans le principe d'origine, les choix de taux ont un impact immédiat sur les prix à l'exportation alors que dans le principe de destination, les effets compétitifs des variations de TVA dépendent de la rapidité des processus d'indexation. Le principe de destination préserve alors de façon transitoire l'autonomie des politiques fiscales.

En second lieu, si l'indexation n'est que partielle, l'application du principe de destination permet de limiter l'impact des variations de la TVA sur la compétitivité des entreprises sur les marchés internationaux.

Enfin, dans le cas limite et peu crédible d'absence totale d'indexation, le principe de destination permet effectivement de dissocier totalement la compétitivité et les choix en matière de TVA.

#### **IV. – Une harmonisation plus poussée des taux n'est pas une priorité**

Les analyses qui précèdent montrent que les Etats conservent (tant d'un point de vue juridique qu'économique) une marge de manœuvre dans la fixation de leurs taux de TVA. Ceux-ci peuvent donc s'ajuster à la diversité des préférences de chaque pays en matière de biens collectifs et d'importance du secteur public (ainsi, la part de la protection sociale prise en charge par la collectivité est variable selon les Etats).

La TVA reste largement préservée des phénomènes de concurrence fiscale, même si ses effets macroéconomiques de moyen terme ne doivent pas être perdus de vue. Certes, quelles que soient les hypothèses, le principe de destination reste plus favorable à l'autonomie des politiques fiscales que le principe d'origine. En

---

revanche, il ne préserve pas entièrement cette autonomie, la TVA ayant un impact à moyen terme sur la compétitivité.

Au total, il est probable que le régime actuel de TVA, même s'il ne fait pas disparaître totalement les interactions entre Etats membres, les limite suffisamment pour ne pas rendre nécessaire une harmonisation plus poussée des taux. S'agissant du taux normal, la fourchette de 10 points actuellement constatée semble suffisante pour restreindre les possibilités d'arbitrage des agents économiques, déjà fortement réduites par les modalités de taxation des échanges intracommunautaires.

## 2

### **Faut-il différencier les taux de TVA ?**

Le recours à plusieurs taux de TVA, s'il est largement pratiqué dans l'Union européenne (sauf au Danemark), n'a rien de systématique : au niveau international, 53 % des Etats disposant d'une TVA en 2000 n'avaient qu'un seul taux<sup>117</sup>. La différenciation des taux ne va donc pas de soi. Les développements qui suivent visent à réexaminer les différents arguments qui peuvent la justifier.

#### **I. – La différenciation des taux : efficacité et équité**

##### **A. – Les effets redistributifs de la TVA**

Le caractère régressif de la TVA est une critique communément adressée à cet impôt. L'analyse économique apporte une réponse nettement plus nuancée à cette question.

##### **1. – La TVA n'est qu'en apparence un impôt régressif**

L'idée que la TVA est un impôt régressif s'appuie en général sur le fait que le ratio TVA/revenu est décroissant avec le revenu des ménages, ainsi que le montrent les résultats de l'enquête « budgets des familles » de l'INSEE (graphique n° 5).

Toutefois, ce profil du taux apparent de TVA en fonction du revenu ne mesure pas nécessairement l'incidence redistributive réelle de l'impôt. Il témoigne en fait des effets conjugués de deux facteurs différents :

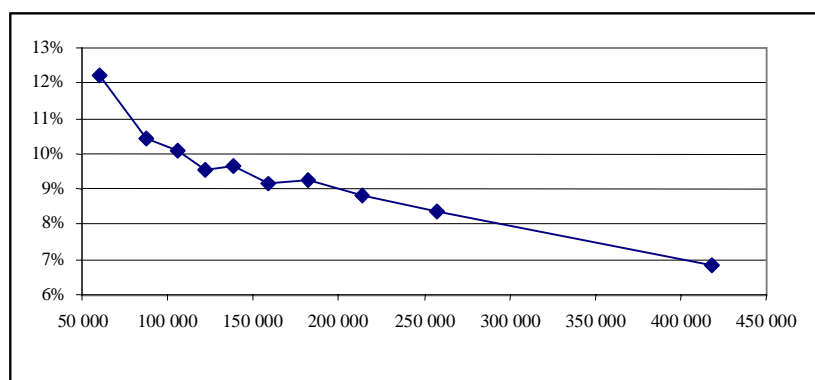
- d'une part, les effets qu'engendre la différenciation des taux de TVA sur la distribution des revenus du fait des structures de consommation différentes des ménages.

- d'autre part, le fait que le taux d'épargne croît avec le revenu.

---

<sup>117</sup> source : FMI (2000).

Graphique n°5 : la TVA rapportée au revenu des ménages (exprimé en francs)



Source : INSEE, Enquête Budgets des familles et calculs Direction de la Prévision.

Or le revenu est un indicateur entièrement satisfaisant pour apprécier les effets redistributifs d'un impôt sur la consommation. En effet, la part du revenu qui n'est pas consommée, l'épargne, a vocation à l'être dans l'avenir<sup>118</sup> : il s'agit d'une consommation future qui sera elle-même soumise à la TVA.

Lorsque la TVA payée est rapportée à la consommation totale (graphique n° 6), le taux apparent de TVA est d'abord légèrement progressif, puis constant. La TVA est donc dans l'ensemble un impôt proportionnel sur la consommation des ménages.

## 2. – La TVA n'est pas un bon outil redistributif

L'utilisation de la TVA comme outil redistributif repose sur l'idée que la différenciation des taux permet de favoriser les ménages les plus modestes, en taxant à un taux faible les produits essentiellement consommés par les ménages modestes, et à un taux élevé les produits essentiellement consommés par les ménages aisés.

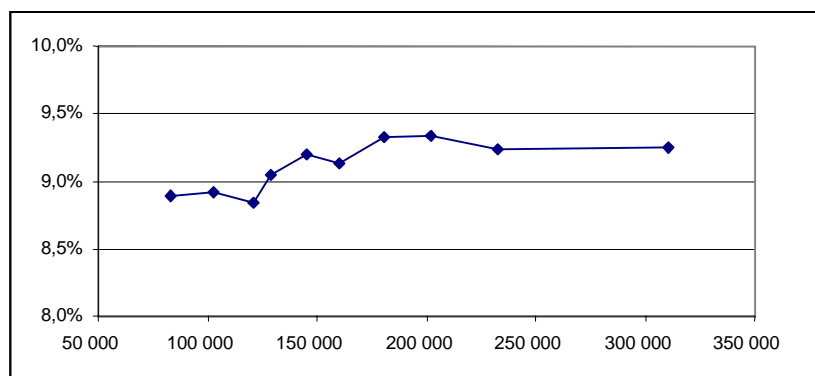
Plusieurs objections théoriques et pratiques restreignent considérablement le rôle redistributif de la TVA :

1. L'évolution des modes de consommation aidant, les structures de consommation des ménages ne sont pas très

<sup>118</sup> sauf en cas de transmission du patrimoine aux héritiers ou à des tiers.

différenciées et, en conséquence, la répartition par taux des dépenses d'un ménage ne varie pas de façon importante en fonction du décile de revenu. Il n'est donc pas étonnant que la TVA soit quasiment proportionnelle à la consommation en dépit des différenciations de taux actuelles (cf plus haut).

*Graphique n°6 : la TVA rapportée aux dépenses totales des ménages (exprimées en francs)<sup>119</sup>.*



Source : INSEE, enquête « budgets des familles » et calculs direction de la Prévision.

Pour cette raison, le recours à des taux réduits de TVA sur certains produits est un mode de redistribution inefficace : en effet, pour un coût budgétaire donné, une part importante de la réduction profite également aux ménages aisés (qui consomment également le bien désormais taxé au taux réduit), qui n'étaient nullement visés par la mesure. La redistribution doit plutôt se faire en agissant sur la progressivité des impôts directs, ou en accordant des transferts.

Bourguignon et Bureau (1999) ont ainsi montré, de manière très illustratrice, que pour accorder une aide d'un montant donné aux deux premiers déciles de la population (par exemple, 100 F par ménage pour 4,6 millions de ménages) :

- la solution la moins coûteuse ( $4,6 \text{ millions} * 100 \text{ F} = 460 \text{ MF}$ , soit 70,1 M€) est un transfert ciblé sur la population visée.

<sup>119</sup> hors impôt sur le revenu (considéré comme une dépense dans l'enquête « budgets des familles » de l'INSEE).

- une aide générale à l'ensemble de la population coûterait 2,3 MdF (23 millions \* 100 F), soit 0,35 Md€

- une baisse du taux réduit ayant le même effet coûterait 3,3 MdF (0,50 Md€), *soit plus qu'une aide générale*. En effet, la part des deux premiers déciles dans le rendement du taux réduit est inférieure à leur part dans la population, car la consommation des biens soumis au taux réduit augmente en volume avec le revenu (même si elle décroît en part relative de la dépense totale<sup>120</sup>).

2. Le recours aux taux de TVA à des fins redistributives pose des problèmes d'inégalité horizontale entre des ménages de même revenu mais dont les structures de consommation sont différentes<sup>121</sup>. De tels effets non désirés sont d'autant plus difficiles à maîtriser que les enquêtes du type « budgets des familles » permettent de dégager de grandes tendances sur les structures de consommation, mais sans fournir de « grilles-types » de la consommation au niveau individuel.

3. Le passage au taux réduit dans un secteur donné est susceptible (au moins à court terme, et si la concurrence est imparfaite) de profiter, non pas seulement aux consommateurs, mais également aux producteurs de ce secteur. Ceux-ci peuvent en effet accroître leurs marges en augmentant les prix hors taxes. La différenciation des taux n'a pas alors les effets redistributifs escomptés : elle est pour partie assimilable à une subvention sectorielle.

## B. – La fiscalité directe est un meilleur outil redistributif que la TVA

Dans une approche du type fiscalité optimale<sup>122</sup>, les conclusions en matière de différenciation des taux des impôts indirects (comme la TVA) dépendent étroitement de la forme que revêt la fiscalité directe : plus celle-ci est capable d'intégrer efficacement des objectifs redistributifs, moins la différenciation des taux est utile.

Ainsi, lorsque la fiscalité directe prend la forme d'une taxation des revenus à un taux proportionnel, le système fiscal optimal

---

<sup>120</sup> un ménage aisé dépense plus (en volume) pour son alimentation qu'un ménage modeste, même si l'alimentation représente une part plus faible de ses revenus.

<sup>121</sup> un exemple potentiel d'une telle situation est la taxation à taux réduits de certains biens culturels (livres, théâtre, etc.).

<sup>122</sup> le chapitre I de la première partie présente brièvement ce concept.



implique des taux différenciés pour la fiscalité indirecte<sup>123</sup>. Sous sa forme la plus simple (cas où les consommateurs sont tous identiques), la « formule de Ramsey » montre que les taux doivent être d'autant plus faibles que l'élasticité-prix du produit considéré est élevée<sup>124</sup>. Ce résultat est intuitivement logique : pour limiter les distorsions induites par la fiscalité, il faut perturber moins (et donc taxer moins) les marchés où l'offre et la demande sont les plus sensibles aux prix.

Les résultats sont très différents lorsque la fiscalité directe prend la forme d'un impôt progressif, ce qui est un cas plus réaliste : l'analyse d'Atkinson et Stiglitz (1976) montre alors que sous des hypothèses assez peu restrictives, la taxation indirecte doit se faire à un taux unique<sup>125</sup>, car les objectifs redistributifs, quels qu'ils soient, peuvent être atteints grâce à la fiscalité directe si celle-ci est choisie de manière optimale. Ce résultat n'est pas entièrement général : toutefois, s'il est possible de mettre en évidence des cas où une taxation à des taux différenciés reste préférable, sa mise en place suppose alors des informations très fines sur les préférences des consommateurs, qui ne sont pas disponibles en pratique.

La différenciation pourrait encore se justifier économiquement s'il s'agissait de corriger des externalités en taxant certains biens ou services dont la consommation est jugée excessive (pour des raisons environnementales par exemple) : mais la TVA est alors un outil moins bien adapté que les droits d'accises, car elle ne permet pas de taxer les consommations intermédiaires (compte tenu du droit à déduction<sup>126</sup>), et se calcule en fonction du prix et non du volume (plus directement lié aux externalités visées). Les droits d'accises (TIPP, droits sur les alcools et tabacs) sont d'ailleurs déjà largement utilisés, représentant environ un tiers du produit de la TVA en France en 1999.

Le FMI (2000) parvient à une conclusion similaire en s'appuyant sur des comparaisons entre les systèmes fiscaux de nombreux pays : la différenciation des taux permet surtout d'atteindre des objectifs redistributifs dans les pays en développement où la fiscalité directe est peu élaborée et fonctionne mal. Elle est moins pertinente dans les pays développés.

---

<sup>123</sup> approche introduite par Ramsey en 1927.

<sup>124</sup> règle dite des élasticités inverses.

<sup>125</sup> qui peut être nul.

<sup>126</sup> une solution peut alors être d'interdire la déduction de la TVA pour les biens et services concernés (cf première partie, chapitre III).

L'existence de plusieurs taux présente également des coûts de gestion non négligeables, aussi bien pour l'administration que pour les redevables, dont la facturation, la comptabilité et les obligations déclaratives sont rendues plus compliquées et donc plus coûteuses (même si l'évolution technologique<sup>127</sup> tend à réduire la portée de ces inconvénients). Des problèmes de frontière entre les champs des différents taux apparaissent, ainsi pour la détermination du champ exact du passage au taux réduit pour les travaux sur les logements privés (1999).

Enfin, la différenciation des taux ne fait qu'accroître la vulnérabilité du système de TVA aux revendications sectorielles<sup>128</sup>. Les secteurs soumis au taux normal peuvent en effet s'estimer défavorisés par rapport à ceux qui bénéficient d'un taux réduit, et donc d'un avantage de prix relatif.

## II. – Baisses ciblées de TVA et emploi

L'analyse économique de la différenciation des taux de TVA, qui vient d'être présentée concerne implicitement une économie ne connaissant pas de chômage structurel<sup>129</sup>. Le débat sur les baisses ciblées de TVA, qui s'est développé en France au cours des dernières années<sup>130</sup>, est d'une autre nature : il s'agit d'exploiter les baisses de taux en tant qu'élément de la politique de l'emploi.

Les mesures décidées depuis 1997 ont eu des impacts budgétaires très variables (tableau n° 15). L'application du taux réduit aux travaux sur les logements privés et aux services d'aide à la personne par la loi de finances initiale pour 2000 (qui s'inscrit dans le cadre de la directive communautaire du 22 octobre 1999) constitue l'étape la plus significative de cette évolution de la politique fiscale.

---

<sup>127</sup> tenue informatisée de la comptabilité, etc.

<sup>128</sup> cf plus bas le cas du secteur de la restauration.

<sup>129</sup> les modèles de Ramsey, ou d'Atkinson et Stiglitz se placent dans un cadre d'équilibre général.

<sup>130</sup> cf chapitre introductif.

## A. – Analyse comparative des baisses de TVA et des allègements de cotisations sociales sur les bas salaires

L'argumentation la plus constante en faveur des baisses ciblées de TVA est construite autour d'un effet de demande : la baisse de TVA doit permettre une baisse du prix TTC supporté par le consommateur et stimuler la demande adressée à ce secteur d'activité. Le développement de la production qui en résulte permet celui de l'emploi dans le secteur visé. Toutes choses égales par ailleurs, l'effet total sur l'emploi dépend alors de deux paramètres :

- l'élasticité-prix de la demande de biens produits par le secteur concerné ;
- la part du secteur dans l'emploi total (ou dans l'emploi peu qualifié si celui-ci est spécifiquement visé).

Tableau n° 15 : les baisses ciblées de TVA depuis 1997

secteurs concernés	base juridique	impact budgétaire en MdF <sup>131</sup>
travaux de réhabilitation sur les logements sociaux locatifs	LFI 1998	-2,7
médicaments soumis à autorisation temporaire d'utilisation (application du taux de 2,1 %)	LFR 1997	-0,1
achats de terrains à bâtir destinés à la construction sociale	DDOEF 1998	0,0
construction et travaux sur les logements-foyers	DDOEF 1998	-0,6
abonnements souscrits pour la fourniture de gaz et d'électricité	LFI 1999	-4,0
traitements des déchets faisant l'objet d'un tri sélectif	LFI 1999	-0,3
appareillages destinés aux diabétiques et à certains handicapés	LFI 1999	-0,2
travaux d'amélioration réalisés par les bailleurs privés de logements sociaux	LFI 1999	-0,2
travaux sur les logements privés	LFI 2000	-19,7
services à la personne	LFI 2000	-0,1

Source : direction de la prévision

<sup>131</sup> en année pleine.

En revanche, une baisse de charges sociales ciblée sur les bas salaires<sup>132</sup> agit sur l'emploi des travailleurs peu qualifiés par deux types d'effets :

- un effet de demande lié à la baisse des coûts de production qui conduit, si le marché est suffisamment concurrentiel, à une baisse des prix, et donc à une hausse de la demande et de la production. Ce mécanisme est strictement parallèle à la répercussion par les entreprises d'une baisse de TVA sur leurs prix TTC. Dans les deux cas, en concurrence imparfaite, les entreprises ont la possibilité de capter une partie de la baisse de TVA et de la baisse des charges en augmentant leurs marges ;

- un effet de substitution résultant de la baisse du coût du travail peu qualifié relativement à celui des autres facteurs de production (travail qualifié et capital).

Pour résumer, l'effet sur la demande (qui profite à la fois aux travailleurs qualifiés et aux travailleurs peu qualifiés) est commun aux deux types de mesures alors que l'effet de substitution (qui favorise les travailleurs peu qualifiés) est propre aux allègements de charges sur les bas salaires. Une baisse de TVA ne permet donc de cibler les travailleurs peu qualifiés qu'indirectement, en s'appliquant uniquement aux secteurs intensifs en main d'œuvre peu qualifiée.

## B. – Les effets économiques de baisses ciblées de TVA

En tant que mesure générale, un allègement des charges sociales ciblé sur les bas salaires est préférable à une baisse de TVA. Toutefois, la question se pose également d'analyser l'effet de dispositions ciblées sur un secteur où la production est particulièrement intensive en travail peu qualifié. Le résultat est évidemment le même, mais la prise en compte des contraintes juridiques modifie la perspective : en effet, les baisses sectorielles de charges sociales ne sont pas conformes au droit communautaire, car

---

<sup>132</sup> sur le modèle des dispositifs mis en œuvre en France depuis 1993 et renforcés progressivement.

elles sont considérées comme des aides d'Etat incompatibles avec le traité<sup>133</sup>.

Le débat pertinent porte donc sur la comparaison, à coût budgétaire égal, entre :

- des baisses de TVA ciblées sur un secteur intensif en travail peu qualifié ;
- des allègements de charges sociales sur les bas salaires dans l'ensemble de l'économie.

La directive 1999/85/CE du 22 octobre 1999 sur l'expérimentation d'un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main d'œuvre

L'objet de cette directive<sup>134</sup>, soutenue par la France, est de permettre aux Etats qui le souhaitent de tester le fonctionnement et les effets en termes de créations d'emplois<sup>135</sup> d'un allègement de TVA sur les services à forte intensité de main d'œuvre.

Le dispositif est facultatif et limité à 3 ans (jusqu'au 31 décembre 2002). Il fera l'objet d'une évaluation par la Commission en fin de période. Sa pérennisation supposera une modification de la 6<sup>e</sup> directive (et donc une décision à l'unanimité).

Chaque Etat intéressé a choisi trois secteurs parmi ceux listés dans une nouvelle annexe K de la directive, et obtenu une autorisation du Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission. L'annexe H, qui définit les secteurs pouvant bénéficier du taux réduit de manière permanente, n'a donc pas été modifiée. Au total, neuf Etats ont souhaité recourir à la nouvelle directive (dont l'un, le Royaume-Uni, de manière très marginale), soit, en reprenant la liste de l'annexe K :

1/ Petits services de réparation :

- bicyclettes : Belgique, Luxembourg, Pays-Bas ;
- chaussures et articles de cuir : Belgique, Luxembourg, Pays-Bas ;
- vêtements et linge de maison : Belgique, Grèce, Luxembourg, Pays-Bas.

2/ Rénovation et réparation de logement privés, à l'exclusion des cas où les matériaux représentent une part importante du travail fourni :

<sup>133</sup> suivant une jurisprudence constante de la CJCE, inaugurée par l'arrêt *République italienne c/ Commission* du 2 juillet 1974. Une application récente en a été faite pour le « plan textile » français (CJCE, 5 octobre 1999, *République française c/ Commission*).

<sup>134</sup> qui se présente juridiquement comme une modification de la 6<sup>e</sup> directive.

<sup>135</sup> les considérants de la directive mentionnent également l'objectif de réduction de l'économie souterraine.

Belgique, Espagne, France, Italie, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni (uniquement pour l'île de Man).

3/ Lavage de vitres et nettoyage de logements privés : France, Luxembourg.

4/ Service de soins à domicile : Grèce, France, Italie, Portugal.

5/ Coiffure : Espagne, Luxembourg, Pays-Bas.

Cette approche a été explorée dans une étude récente de la direction de la prévision<sup>136</sup>, qui évalue les conditions à remplir pour qu'une baisse ciblée de la TVA dans des secteurs tels que la restauration, la construction ou les services aux ménages, ait sur l'emploi peu qualifié des effets supérieurs aux baisses générales de charges sur les bas salaires.

L'impact d'une baisse ciblée de TVA repose sur la substitution entre les biens du secteur concerné (dont les prix relatifs baissent) et ceux produits par les autres secteurs. L'effet net sur l'emploi n'est donc favorable que si le secteur bénéficiaire a été sélectionné comme plus intensif en emplois que les autres secteurs, et si la stimulation de la demande des biens produits par ce secteur est suffisamment forte.

En fait, l'étude de la direction de la prévision montre qu'une situation dans laquelle une baisse ciblée de TVA serait plus efficace que les allègements de charges est complètement théorique, la valeur des élasticités de substitution (entre les biens du secteur ciblé et le reste de l'économie) requises pour réaliser une telle situation étant hors de proportion avec les estimations généralement retenues.

La conclusion est donc sans ambiguïté : à coût budgétaire donné, une baisse sectorielle de TVA est moins efficace pour l'emploi qu'un allègement général de charges sociales sur les bas salaires. Deux arguments complémentaires vont dans le même sens :

- il est à craindre en pratique que les baisses ciblées de TVA bénéficient, non pas aux secteurs répondant aux critères d'efficacité maximale, mais aux secteurs les mieux organisés pour faire valoir leurs intérêts auprès des pouvoirs publics.

- les baisses ciblées présentent des coûts de gestion non négligeables. Le périmètre de la mesure doit inévitablement être défini

---

<sup>136</sup> cf Doisy et Pauchet (2000)

de manière précise pour en maîtriser le coût budgétaire, ce qui conduit à des instructions administratives longues et complexes.

Au delà de l'effet d'affichage, les baisses ciblées ne peuvent donc pas être justifiées par le seul souci de favoriser l'emploi.

L'objectif de réduction de l'activité dissimulée, parfois avancé ne manque pas de légitimité dans son principe, mais l'efficacité d'une baisse du taux de TVA est en l'espèce douteuse : certes, la dissimulation d'activité devient un peu moins rentable, mais son objectif principal est souvent d'échapper aux impôts directs et non à la TVA. La baisse de la TVA n'a pas non plus d'effet pour les entreprises qui dissimulent une partie de leur activité mais relèvent en tout état de cause du régime de la franchise.

#### Le cas du secteur de la restauration

Depuis plusieurs années, des revendications vigoureuses de passage au taux réduit dans le secteur de la restauration ont été émises. Plusieurs rapports parlementaires ont abordé cette question.

Les arguments avancés sont notamment les suivants :

- les services de restauration sont substituables à la vente à emporter, qui relève du taux réduit comme l'ensemble des produits alimentaires. Les établissements de restauration rapide doivent d'ailleurs distinguer entre la vente sur place (taux normal) et la vente à emporter (taux réduit).

- la restauration collective (cantines d'entreprises) bénéficiaient, par simple décision ministérielle, d'une exonération qui a été jugée illégale par le Conseil d'Etat<sup>137</sup> Le taux réduit de 5,5 % lui est désormais appliqué depuis un décret du 20 mars 2001, ce qui reste une situation plus favorable que la restauration traditionnelle.

- de nombreux autres Etats européens appliquent des taux faibles à ce secteur.

Il est vrai que, par l'effet des clauses de gel évoquées plus haut, les taux de TVA sur la restauration sont très variables en Europe :

- 7 Etats membres (France, Belgique, Danemark, Allemagne, Finlande, Suède, Royaume-Uni) appliquent le taux normal.

- 6 Etats membres appliquent un taux réduit (Grèce, Espagne, Italie, Pays-Bas, Autriche, Portugal), dont deux pays frontaliers de la France : l'Italie (10%) et l'Espagne (7 %). Le Luxembourg applique un taux super-réduit de 3 % et l'Irlande un taux « parking » de 12,5 %.

<sup>137</sup> Conseil d'Etat, 27 mars 2000, *Fédération nationale de l'industrie hôtelière et Syndicat national de la restauration publique organisée*

Au total, le taux applicable en France est incontestablement l'un des plus élevés.

D'un point de vue juridique, comme la France n'entre pas dans le cadre de ces dispositions transitoires, que la restauration n'est pas mentionnée dans l'annexe H de la 6<sup>e</sup> directive et n'est pas concernée par le mécanisme expérimental de la directive du 22 octobre 1999 (cf plus haut), il n'existe pas actuellement de possibilité de passage au taux réduit dans le secteur de la restauration. Une modification de la 6<sup>e</sup> directive serait nécessaire. L'unanimité des Etats membres étant requise, elle est très improbable.

En outre, le coût budgétaire d'une telle mesure serait également très élevé, de l'ordre de 20 milliards de francs en 2000.

A contrario, il faut toutefois noter qu'une directive n°2000/17/CE du 30 mars 2000 (modifiant la 6<sup>e</sup> directive) a autorisé le Portugal à appliquer un taux réduit (12% en l'espèce, ce qui est relativement élevé) dans le secteur de la restauration, sachant qu'un taux réduit de 8 % était déjà pratiqué avant 1992. Les considérants de cette directive mentionnent le fait que « *le maintien du taux normal aurait eu des conséquences néfastes, notamment en termes d'emploi et de développement du travail au noir [...] Etant donné que les dérogations en cause concernent des prestations de services dont le lieu se situe à l'intérieur de l'Etat membre, le risque de distorsion de concurrence doit être considéré comme inexistant.* »

Empiriquement, il est très difficile d'apprécier l'effet des baisses ciblées intervenues depuis 1997. Seule la mesure intervenue en 1999 s'agissant des travaux dans les logements présente une ampleur suffisante pour que l'on puisse envisager d'en étudier l'efficacité. Pour autant, le recul est encore faible, et il est difficile<sup>138</sup> de discriminer entre les différents facteurs d'évolution de l'activité.

D'après la Fédération française du bâtiment, le chiffre d'affaires de la rénovation de logements privés aurait augmenté de 5,5 % en 2000, soit 15 MdF (2,29 Md€), dont 6 MdF (0,91 Md€) sont attribués à la baisse de la TVA (effet de + 2 % en volume), 9 MdF (1,37 Md€) résultant de la croissance économique et de l'effet conjoncturel lié aux suites des intempéries de décembre 1999. Par ailleurs, la baisse de la TVA a été assez bien répercutée sur les prix TTC, dans la mesure elle n'a été que très partiellement compensée par une hausse des prix hors taxes de 4 % en 2000. Ces chiffres doivent toutefois être pris avec précaution.

---

<sup>138</sup> en l'absence, pour le moment, d'étude économétrique sur ce sujet.



### III. – Le taux réduit n'est pas un instrument de politique économique

La différenciation des taux de TVA n'est guère justifiée économiquement dès lors que la fiscalité directe et les transferts sociaux permettent d'atteindre plus efficacement les objectifs redistributifs visés.

**Du point de vue de la politique de l'emploi, les baisses ciblées de TVA doivent d'abord être analysées comme des subventions à un secteur, dont l'activité peut être stimulée par un effet de demande : en revanche, à coût budgétaire donné, elles ne constituent pas la meilleure utilisation des fonds publics si l'objectif est de favoriser l'emploi.**

Il n'est donc pas souhaitable d'étendre la politique de baisses ciblées. Pour autant, il est clair qu'il n'est guère concevable de revenir sur les taux réduits déjà accordés à certains secteurs, car cela provoquerait d'importantes variations des prix relatifs et des effets redistributifs difficiles à maîtriser. Par ailleurs, l'existence de taux réduits dans certains secteurs est certainement une composante de l'acceptation sociale de la TVA.

Il serait en revanche souhaitable de supprimer certains effets de frontière particulièrement peu judicieux, notamment dans le domaine des produits alimentaires (cf encadré).

#### Le taux réduit applicable aux produits alimentaires : une règle générale assortie d'exceptions peu justifiées

Dans la législation française, les produits alimentaires relèvent, en principe, du taux réduit. Ce principe comporte toutefois certaines exceptions concernant certains produits soumis au taux normal : les margarines et huiles végétales ; certains chocolats et composés de chocolats ; la confiserie ; le caviar.

Ces produits représentent 2% en valeur du commerce des produits alimentaires en France, ce qui n'est pas négligeable. Ils disposent pour la plupart de substituts proches taxés au taux réduit, ce qui crée une incompréhension des producteurs, qui s'estiment injustement désavantagés par rapport à leurs concurrents.

En outre, la délimitation entre les différentes catégories de produits est parfois délicate : ainsi, le chocolat et les produits chocolatés comprenant du chocolat ou du cacao sont, en principe, taxés au taux normal. Toutefois, le taux réduit est applicable à certaines catégories de chocolats en tablettes ou en bâtons, aux fèves de cacao et au beurre de cacao. Certains produits

composés de chocolat et de cacao (laits et boissons chocolatées, crèmes dessert au chocolat, etc.) sont également admis au bénéfice du taux réduit.

Les arguments qui avaient pu justifier initialement l'exclusion du bénéfice du taux réduit ont perdu leur validité (excédents laitiers conduisant à surtaxer les substituts du beurre, nature de « bien de luxe » du chocolat). En outre, la réglementation peut présenter des effets pervers : elle aboutit ainsi à taxer au taux réduit des chocolats industriels à faible teneur en cacao tout en maintenant au taux normal les chocolats artisanaux à haute teneur en cacao.

Le coût budgétaire du passage au taux réduit est évalué à 3 MdF (0,46 Md€) pour le chocolat et la confiserie, et 0,4 MdF (0,06 Md€) pour la margarine.

Deux facteurs doivent enfin être pris en compte, qui expliquent pour partie les nombreuses revendications sectorielles en matière de taux de TVA en France :

- d'une part, l'écart entre le taux normal et le taux réduit (14,1 points) est le plus élevé d'Europe après celui de la Belgique. Il n'est que de 12,2 points au Royaume-Uni et 9 points en Allemagne. La situation française s'explique d'abord par le niveau bas du taux réduit. Dans la mesure du possible, un nouvel accroissement de l'écart devrait être évité à l'avenir.

- d'autre part, la clause de gel de l'article 28 de la 6<sup>e</sup> directive engendre des disparités très importantes dans le champ d'application du taux réduit, ce qui crée des situations inéquitables entre les producteurs d'un même secteur dans deux Etats différents. Une révision de la clause de gel serait donc souhaitable, comme la Commission européenne le suggère du reste dans sa communication du 7 juin 2000.

### **Conclusion**

**1. Les Etats disposent aujourd'hui d'une marge de manœuvre réelle dans la fixation des taux, même si les effets de la TVA sur la compétitivité à moyen terme ne doivent pas être perdus de vue.**

**L'harmonisation plus poussée du taux normal ne s'impose pas comme une priorité. Avec un taux normal proche de la moyenne communautaire, la France dispose de marges importantes à la hausse comme à la baisse, en fonction des possibilités budgétaires et de la situation conjoncturelle.**

**2. Il n'est pas souhaitable d'étendre les baisses ciblées de TVA qui, pour un coût budgétaire donné, ne sont pas les mesures fiscales les plus efficaces pour favoriser l'emploi.**

**3. Le champ du taux réduit doit être rationalisé, en France en supprimant les exceptions injustifiées au principe du taux réduit dans le secteur alimentaire, au niveau communautaire en procédant à la révision des dispositions transitoires de l'article 28-2 de la 6<sup>e</sup> directive.**

## Chapitre III

### **Champ d'application, exonérations et droit à déduction : harmoniser et limiter les rémanences de TVA**

# 1

## L'importance quantitative des rémanences de TVA

La TVA est, dans son principe, un impôt sur la consommation finale et la formation brute de capital fixe (FBCF) des ménages, sur les consommations intermédiaires et la FBCF des administrations (cf chapitre introductif). Elle est neutre pour les opérateurs assujettis, dans la mesure où ceux-ci facturent la TVA sur leurs ventes, et déduisent la TVA acquittée sur leurs achats.

En réalité, la neutralité de la TVA pour les assujettis n'est que partielle :

- certaines opérations (ou certains agents économiques) ne sont pas soumises à la TVA, soit qu'elles se trouvent hors de son champ d'application, soit qu'elles soient expressément exonérées. Dans les deux cas (qui sont strictement équivalents d'un point de vue économique), la taxe ayant grevé les éléments de prix de l'opération n'est pas déductible<sup>139</sup>.

- certains assujettis ne versent pas la TVA car ils bénéficient du régime de franchise accordé aux plus petites entreprises (cf chapitre introductif). Une telle situation peut s'analyser économiquement comme une exonération. La TVA sur les achats n'est pas déductible.

- certaines catégories de biens et services sont spécifiquement exclues du droit à déduction.

Une partie des consommations intermédiaires et des investissements des entreprises est donc taxée : on parle alors de « rémanences » de TVA.

L'importance quantitative de ce phénomène peut être estimée à partir d'une analyse fiscale menée sur les comptes nationaux (modèle

---

<sup>139</sup> dans ce chapitre, on exclura de l'analyse les exonérations liées aux échanges internationaux (exportations, livraisons intracommunautaires), qui ne sont que la traduction de règles de territorialité (les opérations exonérées étant taxées dans un autre pays), et n'entraînent pas de perte du droit à déduction.

d'analyse de la TVA développé par le bureau des études fiscales de la direction de la prévision<sup>140</sup>). La portée de cette analyse doit être bien précisée : en effet, si la charge *comptable* de la TVA rémanente pèse bien sur une entreprise assujettie (puisque la déduction est impossible<sup>141</sup>), il ne s'ensuit pas qu'elle implique une charge *économique* pour l'entreprise concernée. L'incidence d'une rémanence de TVA dépend in fine de la capacité de l'entreprise à la répercuter (pour tout ou partie) sur ses prix de vente et donc à reporter sur les consommateurs la charge réelle de l'impôt.

L'étude des rémanences permet donc de préciser l'impact quantitatif des limites de l'assiette taxable de la TVA et du droit à déduction, sans éclairer directement la question plus complexe de l'incidence économique de l'impôt.

## **I. – Les entreprises supportent 16 % de l'incidence comptable de la TVA**

Ainsi que le montre le tableau n° 16, les ménages ne supportent comptablement qu'environ 68 % du produit de la TVA, contre 15 % pour les administrations<sup>142</sup>, et 16 % pour les entreprises<sup>143</sup>.

---

<sup>140</sup> ce modèle s'appuie sur le tableau « entrées-sorties » des comptes nationaux. L'étape la plus importante pour le calcul des rémanences consiste, pour chaque produit, à déterminer la partie des emplois qui est non taxable et celle qui relève des différents taux en vigueur.

<sup>141</sup> très concrètement, la TVA déductible n'a aucune traduction sur le compte de résultat d'une entreprise, alors que la TVA non-déductible constitue une charge.

<sup>142</sup> plus exactement, les branches non-marchandes, en comptabilité nationale.

<sup>143</sup> branches marchandes, en comptabilité nationale.

Tableau n° 16 : décomposition du produit de la TVA en 1999 à législation 1999.

	part de la charge comptable de la TVA
consommation finale des ménages	59,3 %
FBCF ménages	8,6 %
Total ménages	67,8 %
consommations intermédiaires des branches marchandes	11,8 %
FBCF des sociétés non financières	2,9 %
FBCF des institutions financières et entreprises d'assurance	1,3 %
total entreprises	16,0 %
consommations intermédiaires des branches non marchandes	9,0 %
FBCF des administrations publiques	5,7 %
total administrations	14,7 %
autres	1,5 %
ensemble	100,0 %

Source : direction de la prévision.

L'origine de la TVA supportée comptablement par les entreprises sur leurs consommations intermédiaires peut être décomposée de la manière suivante (tableau n° 17) :

- 69 % proviennent des limitations du droit à déduction résultant des restrictions du champ d'application, des exonérations et de la franchise. Ce pourcentage retombe à 47 % si on exclut le secteur financier.

- la part restante résulte des limitations spécifiques du droit à déduction. La part des carburants dans cet ensemble est de 37 % environ.

Tableau n° 17 : origines des rémanences de TVA sur les consommations intermédiaires des entreprises (1999)

rémanences supportées par le secteur marchand	100,0 %
dont effets du champ d'application, des exonérations et de la franchise	69,1 %
dont limitations spécifiques du droit à déduction	32,1 %
<i>dont carburants</i>	36,9 %
rémanences supportée par le secteur marchand hors secteur financier (banques et assurances)	100,0 %
dont effets du champ d'application, des exonérations et de la franchise	46,8 %
dont limitations spécifiques du droit à déduction	54,9 %
<i>dont carburants</i>	36,8 %

Source : direction de la prévision.

Note de lecture : Les limitations spécifiques du droit à déduction pour certaines catégories de dépenses expliquent 54,9% des rémanences supportées par les entreprises non financières sur leurs consommations intermédiaires. Les limitations du droit à déduction sur les carburants expliquent 36,8% des rémanences liées à ces limitations spécifiques. Les totaux peuvent différer de 100% dans la mesure où les catégories ne sont pas strictement disjointes.

La charge de TVA supportée par les entreprises est variable selon les secteurs d'activités (tableau n° 18).

Tableau n° 18 : ventilation par secteur d'activité des rémanences de TVA sur les consommations intermédiaires (hors secteur non marchand et secteur financier)

Agriculture, chasse, sylviculture	4,4 %
Pêche, aquaculture	0,4 %
Industries extractives	0,1 %
Industries manufacturières	12,6 %
Production et distribution d'électricité, de gaz et d'eau	5,4 %
Construction	5,1 %
Commerce et réparations d'automobiles et d'articles domestiques	13,0 %
Hôtels et restaurants	8,9 %
Transports et communications	11,3 %
Immobilier, locations et services aux entreprises	39,0 %
Total hors secteur financier et secteur non marchand	100 %

Source : direction de la prévision. Comptes nationaux à législation 2000.



## II. – La stabilité des rémanences au cours du temps

Un premier indicateur est le poids relatif des différents agents économiques (ménages, entreprises et administrations) dans la charge comptable de la TVA. Globalement assez volatil, il fait néanmoins apparaître quelques tendances de fond : c'est ainsi que la part des rémanences pesant sur les entreprises a reculé de 3 points depuis 20 ans. Dans le même temps, celle des administrations publiques a eu tendance à augmenter.

Cet indicateur n'est cependant pas suffisant pour apprécier l'évolution des rémanences, dans la mesure où il dépend à la fois :

- des changements de législation en matière de champ d'application, d'exonérations ou de droit à déduction ;
- du rythme de progression de l'assiette de la TVA pour les différentes catégories d'agents économiques.

On constate ainsi que sur la période 1978-1998, les dépenses des administrations publiques supportant la TVA ont progressé plus rapidement que celles des ménages et a fortiori des entreprises. La baisse du poids relatif des entreprises dans la charge comptable de la TVA ne permet donc pas de conclure à une plus grande neutralité de l'impôt.

L'évolution du taux moyen apparent de TVA pesant sur chacune des composantes de l'assiette permet d'identifier plus précisément les orientations de la politique fiscale en matière de rémanences de TVA. Là encore, des précautions méthodologiques sont nécessaires : d'une part, les variations des taux de TVA ont une incidence directe sur le taux moyen apparent de TVA ; d'autre part, les évolutions endogènes de la structure des différents emplois taxables peuvent également jouer un rôle<sup>144</sup>.

Le graphique n° 7 montre que le taux moyen apparent de TVA sur l'investissement des entreprises du secteur financier est 5 fois plus élevé que le taux auquel font face les entreprises non financières. Hors de ce cas particulier, l'examen des taux moyens apparents conduit à deux conclusions :

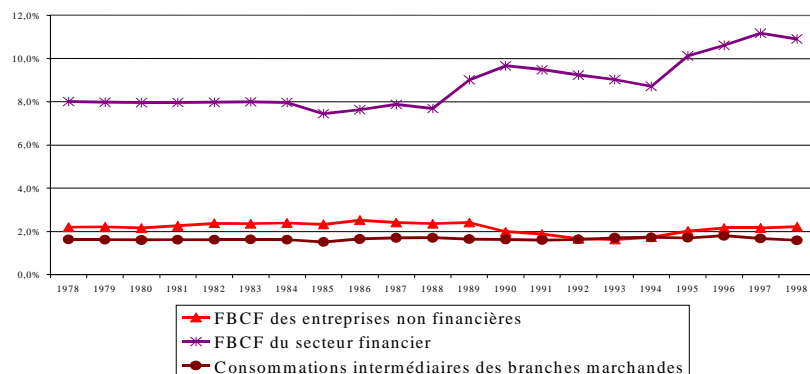
---

<sup>144</sup> par exemple si la consommation des ménages se déforme des produits taxés au taux réduit vers les produits taxés au taux normal.

- l'ampleur des rémanences ne doit pas être exagérée, les consommations intermédiaires du secteur marchand étant ainsi taxées à un taux moyen d'à peine 2 %.

- les taux moyens apparents sont stables au cours du temps, et semblent surtout corrélés aux variations de taux (par exemple la hausse de 1995, décelable sur les différentes courbes), plutôt que déterminés par les évolutions du champ d'application, du droit à déduction et des exonérations, restées limitées au cours des deux dernières décennies.

Graphique n°7 : les taux moyens apparents de TVA perçus par les entreprises (en %)



Source : direction de la prévision, bureau des études fiscales

## 2

### **Les effets économiques des limites du champ des opérations taxables et du droit à déduction**

#### **I. – L'analyse économique des rémanences de TVA**

Les rémanences de TVA ont des conséquences économiques complexes, qui peuvent être sources de distorsions.

##### **A. – Les distorsions des choix de production**

De manière générale, il n'est pas souhaitable de taxer les consommations intermédiaires (cf première partie, chapitre I). De ce point de vue, les restrictions du droit à déduction, quelle que soit leur origine, ne sont pas sans conséquences :

- les entreprises sont conduites à préférer des produits substituables pour lesquels la TVA est déductible.

- l'exonération de TVA<sup>145</sup> crée une incitation à l'auto-production. En effet, les agents économiques exonérés peuvent avoir intérêt à produire eux-mêmes certains biens ou services (la rémanence de TVA portant alors seulement sur les intrants de cette nouvelle activité), plutôt qu'à recourir à l'externalisation même si elle est plus efficace.

##### **B. – Les distorsions des choix de consommation**

Une autre conséquence des limitations du champ des opérations taxables réside dans les distorsions des prix relatifs à la consommation qu'elles peuvent provoquer.

La situation la plus simple est celle dans laquelle un produit est taxé à la TVA alors qu'un autre ne l'est pas : les services financiers

---

<sup>145</sup> ou le fait d'être placé hors du champ d'application.

sont ainsi exonérés alors que la plupart des postes de la consommation des ménages sont taxés.

Un cas de figure plus subtil est celui où une étape de la chaîne de production et de commercialisation n'est pas taxée, ainsi que l'illustre le tableau n°19 :

- si tous les maillons du circuit de production sont assujettis, la valeur ajoutée (qui est de 300 dans tous les cas) est taxée au taux de TVA en vigueur (ici 10 % par hypothèse).

- la *taxation au taux zéro* au stade du détaillant signifie qu'in fine aucune valeur ajoutée n'est taxée au cours du processus de production et de commercialisation : le consommateur paye un prix hors taxes (explicite et rémanente) de 300. Du fait du jeu combiné du droit à déduction et du taux zéro, tout se passe comme si l'ensemble du processus s'était déroulé hors taxes. Le taux effectif de taxation est de 0 %.

- *l'exonération du détaillant*, en revanche, fait échapper à la taxation la seule valeur ajoutée au stade du commerce de détail. La valeur ajoutée aux deux étapes précédentes (200) est bien taxée et, si le détaillant ne comprime pas ses marges, le consommateur final supporte la taxe correspondante (20) mais sous forme de taxe rémanente, au taux effectif de 6,7 %.

- enfin, *l'exonération du grossiste* a des effets plus drastiques. En effet, à comportement de marge donné, le prix supporté par le consommateur final (341) est cette fois-ci plus élevé que dans le cas de l'assujettissement complet des transactions à la TVA. A la taxation de la valeur ajoutée à 10 % (soit 10 de TVA) s'ajoute un « surcoût » de 11, dont 10 au titre de la rémanence liée à la non-déduction de la TVA facturée par le producteur au grossiste, et 1 du fait de la taxation de cette même taxe rémanente au stade de la vente de détail (phénomène de « taxe en cascade »). Au total, le consommateur supporte une taxe de 41, soit un taux effectif de 13,7%.

Tableau n° 19 : les effets comparés de la taxation complète, de la taxation au taux zéro et de l'exonération en matière de TVA.

	producteur	grossiste	détaillant	TVA nette totale	prix TTC pour le cons. final
<b>Assujettissement complet à la TVA.</b>					
(1) Ventes (hors taxes)	100	200	300		
(2) Achats (hors taxes)	0	100	200		
(3) TVA collectée sur les ventes (10% de 1)	10	20	30		
(4) Droit à déduction sur les achats (10% de 2)	0	10	20		
(5) TVA nette versée (3 - 4)	10	10	10	30	330
<b>Taxation au taux zéro du détaillant</b>					
(1) Ventes (hors taxes)	100	200	300		
(2) Achats (hors taxes)	0	100	200		
(3) TVA collectée sur les ventes (10% de 1, sauf pour le détaillant)	10	20	0		
(4) Droit à déduction sur les achats (10% de 2)	0	10	20		
(5) TVA nette versée (3 - 4)	10	10	-20	0	300
<b>Exonération des ventes du détaillant</b>					
(1) Ventes (hors taxes)	100	200	320		
(2) Achats (hors taxes)	0	100	200		
(3) TVA collectée sur les ventes (10% de 1)	10	20	0		
(4) Droit à déduction sur les achats (10% de 2)	0	10	0		
(5) TVA nette versée (3 - 4)	10	10	0	20	320
<b>Exonération des ventes du grossiste</b>					
(1) Ventes (hors taxes)	100	210	310		
(2) Achats (hors taxes)	0	100	210		
(3) TVA collectée sur les ventes (10% de 1)	10	0	31		
(4) Droit à déduction sur les achats (10% de 2)	0	0	0		
(5) TVA nette versée (3 - 4)	10	0	31	41	341

Source : exemple tiré de FMI (1995). Le taux de TVA est de 10 %.

Deux enseignements peuvent être tirés de cet exemple simplifié.

En premier lieu, si l'objectif est de favoriser par le biais de la fiscalité indirecte la consommation de certains produits, l'exonération n'est la méthode appropriée que si elle est appliquée au dernier stade de la chaîne de production, celui de la vente au consommateur final. Si l'exonération intervient à un stade intermédiaire, le consommateur sera au contraire surtaxé.

En second lieu, les exonérations sont susceptibles de rendre la structure de la fiscalité indirecte très opaque : dans l'exemple qui précède, le taux effectif de taxation peut varier de 6,7% à près de 14% pour un taux légal de 10%.

### C. – Des distorsions de concurrence sur le marché domestique et au niveau international

Des distorsions de concurrence sont susceptibles d'apparaître lorsque des entreprises assujetties entrent en concurrence avec des entreprises exonérées (ou bénéficiant de la franchise).

Pour une vente à un consommateur final, les distorsions de concurrence sont à l'avantage de l'entreprise exonérée, puisque la valeur ajoutée du dernier stade de la production n'est pas taxée.

*La situation est inverse pour une vente à un assujetti*, puisque celui-ci doit alors supporter la TVA rémanente sur les achats de l'entreprise exonérée, sans pouvoir la déduire<sup>146</sup>. Cette analyse souligne l'intérêt des dispositions permettant aux entreprises potentiellement concernées par une mesure d'exonération ou de franchise d'opter pour l'assujettissement à la TVA, si leur clientèle est surtout composée d'assujettis.

Au niveau international, la TVA non déductible est un élément du prix de revient, quelles que soient les modalités de taxation des échanges<sup>147</sup>. Une entreprise se trouve désavantagée si le champ des exclusions spécifiques du droit à déduction est particulièrement étendu dans son pays d'établissement, ou si les taux de TVA y sont plus élevés. Il est donc souhaitable d'harmoniser le droit à déduction entre

---

<sup>146</sup> dans l'exemple du tableau 20, le détaillant qui se fournit auprès d'un grossiste exonéré affiche un prix TTC supérieur à celui qui se fournit auprès d'un grossiste assujetti.

<sup>147</sup> cf le chapitre I de la première partie.

les Etats membres de l'Union européenne (cf deuxième partie, chapitre I).

La taxe sur les salaires : un facteur d'aggravation des distorsions liées aux limites du champ des opérations taxables à la TVA

La taxe sur les salaires<sup>148</sup> est due par les employeurs dont moins de 90 % des recettes sont taxables à la TVA, sous réserve de certaines exonérations (Etat, collectivités locales, agriculteurs, employeurs de salariés à domicile). Si une partie de l'activité est soumise à la TVA, la taxe sur les salaires s'applique elle-même à une fraction seulement des salaires (suivant une logique proche de celle du prorata de déduction de la TVA). Son assiette est constituée par les rémunérations brutes. Le taux normal est de 4,25 % mais il existe des taux majorés de 8,5 % et 13,6 % qui s'appliquent à la fraction de la rémunération annuelle de chaque salarié supérieure à certains seuils.

La taxe sur les salaires est notamment supportée par les secteurs dont l'essentiel de l'activité est exonérée de TVA (secteur financier par exemple), par une partie des organismes de droit public (établissements publics), et par les bénéficiaires de la franchise de TVA. Dans son principe, il s'agit d'une imposition d'un facteur de production (le travail).

Ses effets économiques doivent être analysés en prenant en compte le fait que les assujettis à la taxe sur les salaires n'ont pas de droit à déduction de la TVA acquittée sur leurs achats<sup>149</sup> :

- lorsque le client est un non-assujetti, le fait que le vendeur ne soit pas soumis à la TVA lui donne un avantage de prix relatif (cf plus haut). La taxe sur les salaires tend à le réduire, puisqu'elle taxe une des composantes principales de la valeur ajoutée (les salaires)<sup>150</sup>.

- en revanche, lorsque le client est un assujetti, la taxe sur les salaires ne fait qu'accroître le désavantage compétitif résultant des rémanences de TVA.

S'agissant de la taxation des échanges internationaux, la taxe sur les salaires présente les mêmes inconvénients qu'une TVA qui serait basée sur le « principe d'origine » (cf première partie, chapitre I). Comme la taxe est calculée à partir d'une assiette globale, il n'est pas possible d'exonérer les exportations. Par conséquent, la taxe sur les salaires (propre à la France) pèse directement sur la compétitivité des entreprises assujetties, ce qui est particulièrement mal ressenti par le secteur financier.

<sup>148</sup> 49,8 MdF de recettes en 2000 (soit 7,6 milliards d'euros)

<sup>149</sup> s'ils sont assujettis à la taxe sur les salaires pour une partie seulement de leur activité, c'est que leur activité n'est que partiellement taxable à la TVA, et que leur droit à déduction n'est lui-même que partiel.

<sup>150</sup> mais à un taux plus faible que le taux normal de TVA.

#### D. – Un coût de gestion accru pour les assujettis et redevables partiels

Les assujettis et redevables partiels doivent identifier leurs ventes taxées et non taxées. Ils doivent également déterminer l'étendue de leur droit à déduction, selon des règles très complexes, abordées plus en détail au chapitre I de la deuxième partie.

### **II. – Pourquoi limiter le champ des opérations taxables ?**

Les analyses qui précèdent démontrent amplement que la TVA devrait en principe rester d'application aussi générale que possible, le droit à déduction n'étant lui-même assorti d'aucune exception. Si l'objectif est de réduire le prix relatif d'un bien ou d'un service, un taux zéro ou un taux réduit sont plus efficaces qu'une exonération.

Toutefois, certaines situations spécifiques peuvent justifier de limiter le champ des opérations taxables.

#### A. – Réduire le coût de gestion de l'impôt : le cas de la franchise

Le coût de gestion de la TVA par les plus petites entreprises peut être jugé excessif. La solution de la franchise, pratiquée dans la quasi-totalité des Etats ayant adopté la TVA peut alors s'imposer<sup>151</sup>.

D'un point de vue économique, la franchise a les effets suivants :

- équivalente à une exonération, elle est un facteur de distorsions des choix de production, la TVA sur les achats des entreprises qui en bénéficient n'étant plus déductible.

- elle réduit les coûts de gestion pour les entreprises concernées et pour l'administration fiscale.

- elle diminue les recettes budgétaires, la valeur ajoutée des entreprises franchisées n'étant pas taxée. L'enjeu reste faible dans la

---

<sup>151</sup> dans l'Union européenne, elle est autorisée par l'article 24-2 de la 6<sup>e</sup> directive.



réalité, les recettes de TVA étant fortement concentrées sur les redevables les plus importants<sup>152</sup>.

- la franchise perturbe la concurrence entre les entreprises bénéficiaires et celles du même secteur économiques qui sont au dessus du seuil de la franchise (notamment pour un chiffre d'affaires immédiatement supérieur). Conformément à l'analyse développée plus haut, les entreprises franchisées sont avantagées pour les ventes à des consommateurs finaux<sup>153</sup>, et désavantagées pour les ventes à des assujettis<sup>154</sup>. Toutefois, si cette deuxième situation prend de l'importance, les entreprises concernées peuvent toujours opter pour l'assujettissement à la TVA.

La réalité des problèmes de concurrence a ainsi été confirmée par une consultation menée en 1999 par l'administration britannique des douanes auprès d'entreprises et d'organisations professionnelles<sup>155</sup>. Une technique imaginable pour y remédier est de permettre une entrée progressive dans le régime de la TVA, seul le chiffre d'affaires supérieur au seuil étant imposé (alors qu'actuellement le fait de dépasser le seuil entraîne l'assujettissement de la totalité de l'activité). Une telle solution (pratiquée aux Pays-Bas) serait néanmoins complexe à gérer.

Les travaux visant à déterminer le plafond optimal de la franchise sont assez peu nombreux. Le modèle proposé par Cnossen (1994) et par le FMI (2000) prend en compte les coûts de gestion pour l'administration et les entreprises, et le coût budgétaire de la franchise : il permet un calibrage du niveau optimal de la franchise autour de 300 000 F, ce qui est comparable au niveau français. Il conclut également que le plafond de la franchise doit être d'autant plus bas que le ratio valeur ajoutée/chiffre d'affaires est élevé, ce qui est cohérent avec la pratique française, le plafond étant moins élevé pour les prestations de services que pour les livraisons de biens (175 000 F au lieu de 500 000 F).

A sein de l'Union européenne, les disparités entre Etats membres sont grandes<sup>156</sup>, mais n'apparaissent pas de nature à

---

<sup>152</sup> cf chapitre introductif.

<sup>153</sup> cet avantage étant réduit par l'effet de la taxe sur les salaires.

<sup>154</sup> le désavantage concurrentiel étant accru par l'effet de la taxe sur les salaires.

<sup>155</sup> HM Customs and Excise (1999).

<sup>156</sup> l'Espagne et l'Italie n'ont pas de régime de franchise, alors que le plafond de celui-ci atteint 52 000 livres de chiffre d'affaires annuel au Royaume-Uni en 2000.

provoquer des distorsions de concurrence significatives, les entreprises bénéficiaires étant peu impliquées dans le commerce intra-communautaire. Il n'existe pas de demande particulière des Etats en vue d'une harmonisation.

Il faut enfin noter que la franchise de TVA est une réelle mesure de simplification surtout si elle est associée à un régime simplifié d'imposition du bénéfice. En France, c'est actuellement le cas en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices non commerciaux, les plafonds des régimes micro-BIC et micro-BNC étant les mêmes que ceux de la franchise de TVA.

Il en va différemment dans le domaine agricole : le régime forfaitaire est applicable (sauf option pour un régime réel) si la moyenne des recettes, calculée au cours des deux années précédant l'année d'imposition, ne dépasse pas 500 000 F, alors que la TVA s'applique obligatoirement dès que le même indicateur dépasse 300 000 F. Pour cette raison, le Conseil des impôts réitère sa recommandation, déjà formulée dans son rapport sur l'imposition des revenus, publié en 2000, de fusionner les deux plafonds.

## B. – Surmonter les difficultés d'application des mécanismes de la TVA : le cas du secteur financier

Dans la plupart des pays, les services financiers sont exonérés de TVA<sup>157</sup>, ce qui entraîne les inconvénients habituels d'une telle situation : distorsion des choix de production, modification des prix relatifs. Au niveau communautaire, la 6<sup>e</sup> directive prévoit l'exonération de la quasi-totalité des activités financières (article 13-B-d de la 6<sup>e</sup> directive), les Etats membres ayant la possibilité d'ouvrir une option pour la taxation de tout ou partie des activités exonérées. En général, les opérations imposables de plein droit ou sur option sont rémunérées sous forme de commissions, qui peuvent être assimilées aux produits de la vente de prestations de services.

En revanche, les opérations de crédit proprement dites restent exonérées : la difficulté en la matière est la définition de l'assiette taxable. Imaginons une banque qui reçoit 1000 euros de dépôts qu'elle rémunère à 5% et qu'elle prête par ailleurs au taux de 8%. La banque verse 50 euros d'intérêts et perçoit 80 euros sur ses prêts. La marge d'intermédiation (produit net bancaire) dégagée par la banque avant

---

<sup>157</sup> l'analyse est ici concentrée sur le secteur bancaire.

imputation de ses consommations intermédiaires est donc égale à 30 euros.

Conceptuellement, l'assiette pertinente pour la TVA est constituée par la rémunération de l'institution financière (soit ici 30 euros), qui inclut les coûts liés à la gestion des dépôts et des opérations de crédit et le bénéfice destiné aux actionnaires.

En revanche :

- les dépôts et les prêts correspondent simplement à un transfert de fonds dans le temps. Ils ne doivent pas être taxés.

- les paiements « d'intérêts purs » correspondent à une compensation pour la renonciation à la consommation présente et ne doivent pas être taxés. Ces intérêts constituent un revenu pour leurs bénéficiaires et n'ont à être taxés qu'au moment où ceux-ci les consommeront. Soumettre les intérêts à la TVA priverait cet impôt d'une de ses qualités importantes, qui est de ne pas introduire de distorsion entre la consommation présente et la consommation future.

- le coût du risque<sup>158</sup>, qui correspond aux montants prélevés sur les emprunteurs pour couvrir les risques de défaut, ne devrait pas être taxé car il implique une simple redistribution de richesse entre l'ensemble des parties prenantes à la transaction.

L'assiette de la TVA pourrait donc être identifiée *globalement* pour chaque établissement financier, ce qui permettrait une taxation de la valeur ajoutée. Toutefois, un tel mécanisme ne permettrait pas de calculer le droit à déduction dont bénéficieraient les assujettis consommateurs de services financiers : autrement dit, il serait très difficile à insérer dans une économie utilisant une TVA calculée pour chaque transaction et assortie d'un droit à déduction (cf annexe 1).

La méthode dite du « cash flow », présentée en annexe 6<sup>159</sup> répondrait à cette objection, mais au prix d'une complexité très grande, qui rendrait sa mise en application peu réaliste. La Commission européenne elle-même, après avoir étudié en détail cette méthode, ne l'a pas proposée officiellement, et admet dans sa communication du 7 juin 2000 qu'il n'est pas certain qu'elle soit « souhaitable ou réalisable ».

---

<sup>158</sup> comptablement : les dotations aux provisions, nettes des reprises de provisions, plus les abandons de créances.

<sup>159</sup> et qui comprend diverses variantes dont la méthode « TCA » (*tax calculation account*).

Au total, il ne semble pas exister de réelle alternative à l'exonération de l'essentiel des services financiers.

### C. – Traiter le cas particulier du secteur public

La 6<sup>e</sup> directive place hors du champ d'application de la TVA les activités des organismes de droit public accomplies « en tant qu'autorités publiques », sauf si ce non-assujettissement est de nature à entraîner des distorsions de concurrence (article 4), et pour certaines activités obligatoirement assujetties (annexe D de la directive : télécommunications, distribution d'eau, transports de personnes, etc.).

La justification principale de ce choix réside dans la difficulté de taxer des biens et services offerts gratuitement ou à un prix très inférieur à leur coût de production. Le secteur public est ainsi traité comme le consommateur final des consommations intermédiaires entrant dans les coûts de fabrication des biens et services qu'il fournit.

En fait, l'exonération du secteur public entraîne les mêmes conséquences défavorables que l'exonération d'activités privées, notamment le biais en faveur de l'auto-production, et dans le cas où le service fourni est rémunéré sous une forme ou sous une autre<sup>160</sup>, la transmission de rémanences de taxe aux assujettis.

Face à ces difficultés, l'approche retenue dans certains pays consiste à rembourser la TVA aux collectivités publiques<sup>161</sup> pour la part correspondant à tout ou partie des activités hors champ d'application de la TVA. Ce choix aboutit en pratique à soumettre ces activités au taux zéro et tend à éliminer les distorsions des choix de production.

De nombreux pays de l'Union européenne, dont la France avec le Fonds de compensation de la TVA (FCTVA)<sup>162</sup>, ont adopté de tels dispositifs au profit des collectivités locales. Au Royaume Uni, ils sont limités aux activités non commerciales. En Finlande, ils couvrent l'ensemble de la TVA supportée par les municipalités.

---

<sup>160</sup> prix (même inférieur au coût du service), redevance.

<sup>161</sup> autres que l'Etat, qui perçoit la TVA.

<sup>162</sup> 21,30 MdF (3,3 Md€) en 2000, soit environ 3 % des recettes nettes de TVA. La FCTVA (traité budgétairement comme un prélèvement sur recettes) est limité aux dépenses d'investissement des collectivités locales et de certains établissements publics locaux (notamment les établissements publics de coopération intercommunale).

Une autre approche plus ambitieuse serait d'assujettir les collectivités publiques sur l'ensemble de leurs activités. Elle a été mise en œuvre par la Nouvelle-Zélande et proposée dans le contexte européen par Aujean, Jenkins et Poddar (1999). Pour ces auteurs, la complexité du traitement actuel des collectivités publiques en matière de TVA vient précisément du fait que celles-ci sont généralement considérées comme les consommateurs finals des biens et services qu'elles offrent et non comme des producteurs de biens et de services (ce qui est plus proche de la réalité économique).

Assujettir des activités initialement placées hors du champ d'application de la TVA : la transition

Lorsqu'un organisme public est intégré dans le champ d'application de la TVA :

- le prix des biens et services offerts au consommateur final augmente car la valeur ajoutée au dernier stade du cycle de production est désormais taxée ;

- à l'inverse, le prix perçu par les assujettis diminue, car ils peuvent désormais déduire la TVA sur la totalité du prix.

Ces deux effets de sens opposé permettent éventuellement, en jouant sur les marges, de limiter la hausse des prix pour le consommateur final.

L'impact budgétaire dépend du taux appliqué :

- au taux normal, la TVA collectée est supérieure à la TVA déduite sur les achats, et la TVA nette versée est donc positive.

- si le taux est suffisamment faible (d'autant plus faible que la valeur ajoutée est élevée par rapport aux achats), la TVA nette peut être négative. Le cas extrême est l'application d'un taux zéro : l'assujettissement conduit alors simplement à rembourser la TVA sur les achats, et présente un coût budgétaire net pour l'Etat.

La difficulté de cette démarche nouvelle de taxation élargie tient à la détermination de l'opération taxable. En pratique, toutes les sommes reçues par l'organisme public considéré et liées à la production, qu'il s'agisse de redevances ou de subventions, devraient être considérées comme des opérations taxables. En revanche, les prélèvements obligatoires non affectés ne seraient pas taxables. L'application d'un taux réduit ou d'un taux zéro permettrait de maintenir un avantage en termes de prix pour certains services publics si cela s'avérait nécessaire. Cette méthode ne générerait aucune recette nette de TVA pour le secteur public dans son ensemble, mais

impliquerait une délicate réorganisation des relations financières entre administrations<sup>163</sup>.

La situation des organismes publics au regard de la TVA doit donc être examinée avec précaution. Les évolutions les plus réalistes concernent surtout les organismes publics menant une activité concurrentielle et encore exonérés en l'état actuel du droit, par exemple le secteur postal, qui devrait faire l'objet d'une prochaine proposition de directive présentée par la Commission européenne.

L'élargissement des possibilités d'option pour la TVA est une autre solution. Les collectivités locales en bénéficient déjà dans certains cas.

### **III. – Pourquoi limiter le droit à déduction ?**

Les restrictions du droit à déduction des assujettis peuvent être regroupées en deux catégories principales :

- la restriction résulte d'une limitation du champ des opérations taxables ;
- la restriction est propre à certaines catégories de dépenses, indépendamment du caractère taxable ou non de l'activité.

#### **A. – La limitation du droit à déduction comme contrepartie des limitations du champ des opérations taxables**

Dans la législation actuelle, le fait qu'une opération ne soit pas taxable (hors champ d'application, exonérée ou réalisée par une entreprise bénéficiant de la franchise) entraîne l'impossibilité de déduire la TVA ayant grevé les achats concourant à la réalisation de l'opération. Lorsque qu'un assujetti réalise à la fois des opérations taxables et non taxables (assujetti partiel ou redevable partiel), le droit à déduction n'est que partiel et la détermination de son étendue exacte est un réel facteur de complexité (cf deuxième partie, chapitre I).

D'un point de vue économique, la justification du lien entre caractère taxable de l'opération et droit à déduction ne va pas de soi :

---

<sup>163</sup> prenons le cas d'un organisme public qui serait créancier net de TVA. Pour financer le remboursement de la TVA par l'Etat, la seule solution serait de revoir à la baisse les transferts de l'Etat vers cet organisme.

- le fait qu'une activité soit hors champ ou exonérée n'implique pas pour autant que les achats correspondants puissent être considérés comme une consommation finale.

- l'absence de droit à déduction entraîne une distorsion des choix de production (cf plus haut).

Toutefois, il est clair qu'autoriser la déduction (ce qui revient à appliquer un taux zéro) présente un coût budgétaire et revient à accorder un avantage de prix relatif supplémentaire lors de ventes à des non-assujettis (cf plus haut). Dans ces deux approches (impact budgétaire, prix pour le consommateur final), l'exonération sans droit à déduction représente une solution intermédiaire entre la taxation à taux zéro et la taxation au taux normal.

Le lien rigide entre caractère taxable de l'opération et droit à déduction n'est donc pas justifié dans son principe. Au demeurant, la législation actuelle n'exclut pas certaines exceptions : remboursement partiel de la TVA aux collectivités locales pour leurs activités placées hors du champ d'application (cf plus haut) ; maintien du droit à déduction intégral lors de la réalisation d'exportations<sup>164</sup> ou encore d'opérations financières accessoires exonérées dans certaines limites (cf deuxième partie, chapitre I).

## B. – La limitation du droit à déduction propre à certaines catégories de dépenses

D'une manière générale, les arguments économiques plaident en faveur d'un droit à déduction complet et homogène pour l'ensemble des dépenses des entreprises assujetties.

Deux cas peuvent toutefois mériter un traitement particulier :

- une catégorie de dépenses apparaît comme un facteur d'externalités négatives (notamment en matière environnementale), justifiant une taxation avec l'objectif explicite de modifier les arbitrages des entreprises. L'absence de déductibilité de la TVA sur certaines dépenses est, de ce point de vue, équivalente à une taxation de celles-ci au taux de TVA qui leur est applicable. Le cas des dépenses de carburant, qui représentent une part significative des rémanences (cf section 1 de ce chapitre), pourrait éventuellement

---

<sup>164</sup> en revanche, l'exonération des livraisons intracommunautaires n'a pas la même signification, car elles sont taxées dans le pays d'arrivée.

entrer dans ce cadre. Il reste que le recours à une taxation explicite poursuivant un objectif environnemental est un moyen plus transparent d'atteindre le même objectif.

- certaines dépenses supportées par les entreprises peuvent comprendre une part de rémunération indirecte de leurs salariés et dirigeants, qui constitue donc une consommation finale. L'absence de déductibilité permet alors de taxer plus complètement la consommation, conformément aux objectifs généraux de la TVA.

### **Conclusion**

**La réduction des rémanences, dont l'ampleur est stable depuis 20 ans, reste un objectif majeur en matière de TVA.**

**Des raisons pratiques limitent cependant l'extension du champ des opérations taxables :**

- la franchise est une simplification utile pour les petites entreprises. Son effet est encore accru quand elle va de pair avec une imposition simplifiée des bénéficiaires, ce qui n'est pas encore le cas en France dans le secteur agricole (plafonds à aligner).

- il n'existe guère d'alternative réaliste à l'exonération de l'essentiel des activités financières.

En revanche, une poursuite de l'extension du champ d'application de la TVA aux activités des organismes publics mérite d'être étudiée.

Il n'existe que peu de justifications économiques aux restrictions du droit à déduction, à l'exception sans doute des cas où certaines dépenses supportées par les entreprises comprennent une part de rémunération indirecte des salariés, à intégrer dans l'assiette de la TVA en tant que consommation finale.

Enfin, le Conseil des impôts juge prioritaire d'harmoniser les règles relatives au droit à déduction au niveau communautaire, dès lors que la TVA non déductible est un élément du prix de revient qui peut générer des distorsions de concurrence.



**DEUXIEME PARTIE : MIEUX  
APPLIQUER LA LEGISLATION SUR  
LA TVA**

---

**Chapitre I**  
**Champ d'application et droit à déduction :**  
**clarifier et stabiliser la législation**

# 1

## Les incertitudes sur l'étendue du champ d'application de la TVA

Lorsque qu'elle est saisie de questions préjudicielles par les juridictions nationales, la CJCE est fréquemment amenée à se prononcer sur la définition du champ d'application de la TVA donnée par la 6<sup>e</sup> directive.

Sans évoquer tous les cas particuliers, l'objectif des développements qui suivent est de dégager les orientations d'une jurisprudence évolutive et complexe, de mettre en évidence les incertitudes qui demeurent, ainsi que l'articulation entre la jurisprudence de la CJCE et celle des juridictions nationales.

### I. – La jurisprudence communautaire a précisé certains concepts

La règle générale posée par l'article 2 de la 6<sup>e</sup> directive est que « sont soumises à la TVA :

1. *Les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ;*

2. *Les importations de biens ».*

Les acquisitions intracommunautaires de biens sont également soumises à la TVA (article 28 bis).

Les différents concepts introduits par l'article 2 sont inégalement précisés par d'autres dispositions :

- la livraison de biens est définie (article 5) comme « *le transfert du pouvoir de disposer d'un meuble corporel comme un propriétaire* », la catégorie des prestations de services étant définie en négatif. La notion d'importation fait l'objet de l'article 7.

- l'article 4 de la directive précise que : « *1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et*

*quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au § 2, quels que soient les buts et les résultats de cette activité.*

*2. Les activités économiques visées au § 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, y compris les activités extractives, agricoles ou celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »*

En définitive, le texte de la directive reste marquée par un certain flou sur trois concepts :

- celui d'opération effectuée « à titre onéreux » ;
- celui d'assujetti agissant « en tant que tel » ;
- celui « d'activité économique » au sens de l'article 4.

C'est dans ces trois directions qu'apparaissent assez naturellement les difficultés d'interprétation du droit communautaire.

#### A. – La notion d'opération effectuée à titre onéreux : le critère du lien direct

Le critère du lien direct a été posé par la CJCE dans un arrêt rendu en 1988<sup>165</sup> : le *Apple and Pear Development Council* était chargé de la promotion et de l'amélioration de la qualité des pommes et des poires produites en Angleterre et au Pays de Galles. Il avait été autorisé à prélever sur les producteurs une taxe parafiscale destinée à couvrir ses frais de fonctionnement. Un litige s'est élevé entre cet organisme de droit public et l'administration fiscale au sujet de la déduction de la TVA supportée en amont par le *Council* sur les prestations auxquelles il avait recours pour mener à bien sa mission. L'administration estimait cette déduction impossible, affirmant que l'organisme ne pouvait être regardé comme assujetti à la TVA dans la mesure où il n'effectuait pas de prestations à titre onéreux. Les recours successivement exercés dans ce litige ont porté l'affaire devant la Chambre des Lords, qui a saisi la CJCE d'une question préjudicielle sur le sens à donner à l'article 2 de la 6e directive.

---

<sup>165</sup> CJCE, 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council c/Commissioners of customs and Excise*

La Cour s'est alors référée dans ses motifs à un raisonnement qu'elle avait développé en 1981<sup>166</sup>. Elle a relevé que si les producteurs individuels de pommes et de poires bénéficiaient d'avantages, ils les tiraient, de façon générale, de ceux rendus à l'ensemble du secteur par le *Apple and Pear Development Council*. Elle en a déduit qu'il n'existait pas de relation entre le niveau des services rendus directement aux producteurs individuels et les taxes auxquelles ils étaient obligatoirement soumis, et conclu que les prestations de l'organisme ne pouvaient être regardées comme effectuées à titre onéreux au sens de la 6<sup>e</sup> directive.

Dans le raisonnement de la Cour, il n'est pas nécessaire que la contrepartie soit le reflet de la valeur économique du service rendu. En effet, dans le cas contraire, on ne pourrait regarder comme des prestations effectuées à titre onéreux tous les services dans lesquels le prix demandé à l'utilisateur ne correspond pas au coût de revient de la prestation fournie, en raison, par exemple, d'une subvention accordée par la puissance publique.

En France, le critère du lien direct a été rapidement adopté à la fois par le Conseil d'Etat<sup>167</sup> et par l'administration fiscale<sup>168</sup>.

## B. – La notion d'activité économique

L'interprétation par la CJCE de la notion d'activité économique, telle que la définit l'article 4 de la sixième directive, s'est révélée de plus en plus restrictive. La jurisprudence dégagée dans un arrêt *Van Tiem* du 4 décembre 1990<sup>169</sup> a constitué un premier pas en ce sens.

M. Van Tiem, qui avait acquis un terrain à bâtir, avait accordé à une société un droit de superficie sur le terrain moyennant le paiement d'un loyer annuel. Le litige qui l'opposait à l'administration

---

<sup>166</sup> CJCE, 5 février 1981, *Staatssecretaris van Financiën c/ Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*

<sup>167</sup> Conseil d'Etat, 9 mai 1990, *Ministre du budget contre Comité économique agricole des producteurs de plants de pomme de terre de la région Nord de la France et du bassin parisien*, et 9 juillet 1990, *Comité pour le développement industriel et agricole du Choletais « CODIAC »*

<sup>168</sup> le critère du lien direct, mentionné pour la première fois dans une réponse ministérielle « Landrain » du 23 août 1990, et a été repris par plusieurs instructions fiscales (notamment l'instruction 3-CA-94 du 8 septembre 1994).

<sup>169</sup> CJCE 4 décembre 1990, aff. 186/89, *Van Tiem contre Staatssecretaris van Financiën*

néerlandaise portait sur sa qualité d'assujetti exerçant une activité économique, dans le cadre de cette opération de location.

La Cour de justice, saisie d'une question préjudicielle, souligna tout d'abord que l'article 4 de la sixième directive assignait un champ d'application très large à la notion d'activités économiques. Elle se référa au principe de neutralité de la TVA pour juger que « *l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel devait être entendue comme désignant toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence* ». Elle conclut que le fait pour le propriétaire d'un terrain de concéder à un tiers un droit de superficie sur ce terrain devait être regardé comme une exploitation du bien si cette concession était consentie, moyennant rémunération, pour une période déterminée, ce qui était le cas en l'espèce.

Le second pas décisif a été opéré par la Cour l'année suivante, à l'occasion de son célèbre arrêt *Polysar*<sup>170</sup>. La Cour avait été saisie d'une question préjudicielle dans une affaire opposant l'administration fiscale néerlandaise à une société holding, Polysar BV, qui détenait des participations dans différentes sociétés étrangères, n'effectuait aucune activité commerciale, recevait chaque année des dividendes et payait elle-même des dividendes à la société établie au Canada qui détenait la totalité de son capital social. Pour son fonctionnement, Polysar BV avait eu recours à divers prestataires de services et obtenu le remboursement de la TVA acquittée sur les prestations correspondantes. L'administration avait remis en cause ces déductions, au motif que la société ne pouvait être regardée comme un assujetti accomplissant des activités économiques.

Pour répondre à la question qui lui était posée, la CJCE fit tout d'abord référence à son arrêt *Van Tiem*, et rappela la définition qu'elle avait donnée de l'activité économique. Elle jugea ensuite qu'il ne résultait « *cependant pas de cette jurisprudence que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales devaient être considérées comme une activité économique, au sens de la sixième directive, conférant à son auteur la qualité d'assujetti* ». En effet, expliqua la Cour, « *la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence dès lors*

---

<sup>170</sup> CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, *Polysar Investments Netherlands contre Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*

*que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien* ». Elle dégagait enfin un nouveau critère important, en ajoutant « *qu'il en allait différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation* ».

Cet arrêt, qui a laissé perplexes les commentateurs<sup>171</sup>, limitait donc encore un peu plus le champ d'application de la TVA.

### C. – La notion d'assujetti agissant « en tant que tel »

La CJCE a précisé ce concept, d'abord dans une affaire *Lennartz* du 11 juillet 1991<sup>172</sup>, puis surtout dans une affaire *Armbrecht* du 4 octobre 1995<sup>173</sup>. M. Armbrecht était propriétaire d'un immeuble comprenant un hôtel, un restaurant et des parties utilisées en tant que logement privé. Ayant vendu cet immeuble, il n'avait déclaré au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires que la vente de la partie de l'immeuble à usage professionnel. L'administration estimait pour sa part que l'intégralité de la vente devait être imposée, dans la mesure où l'immeuble constituait un bien unique au regard du droit civil allemand et était inscrit comme tel au registre foncier.

La CJCE, saisie d'une question préjudicielle par le *Bundesfinanzhof* allemand a rappelé qu'il découlait du libellé de l'article 2 de la directive qu'un assujetti doit agir « en tant que tel » pour qu'une opération puisse être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle a interprété cette précision comme signifiant qu'un assujetti qui effectue une opération à titre privé n'agit pas en tant qu'assujetti.

La Cour a donc conclu que lorsqu'un assujetti vend un bien dont il avait choisi de réserver une partie à son usage privé, il n'agit pas, pour ce qui concerne la vente de cette partie, en qualité d'assujetti au sens de l'article 2 de la directive. Il ne se trouve donc pas, pour cette opération, dans le champ d'application de la TVA.

En France, ces arrêts, qui introduisaient dans le droit de la TVA une idée assez nouvelle, ont conduit le Conseil d'Etat à remettre en cause sa propre jurisprudence. Jusqu'à présent, il jugeait que les prestations de services accomplies par une société anonyme avaient,

<sup>171</sup> s'agissant notamment de la précision finale (critère de l'immixtion).

<sup>172</sup> CJCE 11 juillet 1991, aff. 97/90, *Hansgeorg Lennartz contre Finanzamt München*

<sup>173</sup> CJCE 4 octobre 1995, aff. 291/92, *Finanzamt Uelzen contre Dieter Armbrecht*

par principe, un caractère commercial et étaient assujetties aux taxes sur le chiffre d'affaires<sup>174</sup>. Dans la même logique, relevait de la TVA toute cession d'un élément d'actif effectuée par une entreprise industrielle et commerciale<sup>175</sup>. Cette approche organique, qui avait le mérite de la simplicité tant pour l'administration que pour le contribuable, était contradictoire avec la jurisprudence nouvelle de la CJCE.

Le Conseil d'Etat a fait évoluer sa jurisprudence dans une décision *Namy* du 16 novembre 1992<sup>176</sup>, puis à l'occasion d'une affaire *Sudfer* du 29 décembre 1995<sup>177</sup>. La société *Sudfer*, qui exerçait une activité de négoce de métaux non ferreux provenant de déchets industriels, avait acquis des lingots d'or qu'elle avait inscrits à l'actif de son bilan, au compte « titres de placement ». Revendant ces lingots en 1982, elle avait vainement demandé la restitution de la TVA qu'elle avait, dans un premier temps, spontanément acquittée. Saisi du litige en sa qualité de juge de cassation, le Conseil d'Etat a jugé que « *le simple fait, pour une société, même commerciale par son objet ou sa forme, de revendre des biens, tels, en l'espèce, que des lingots d'or, qu'elle avait acquis non comme objet de négoce mais à titre de simple placement, ne constitue pas une opération effectuée par un assujetti agissant en tant que tel et se trouve ainsi placée hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée* »

Cette solution, qui oppose, d'une part, la vente d'un produit de placement auquel aurait pu se livrer un particulier gérant son patrimoine et, d'autre part, l'opération à caractère commercial, apparaît également fortement influencée par le raisonnement effectué par la CJCE dans son arrêt *Polysar*.

## II. – Les frontières du champ d'application restent incertaines

La jurisprudence de la CJCE est loin d'avoir levé toutes les ambiguïtés tenant à la délimitation du champ d'application de la TVA. Les développements qui suivent exposent trois séries de difficultés présentant une réelle importance pratique pour les entreprises

---

<sup>174</sup> Conseil d'Etat, 20 février 1974, *S.A. Elsa*

<sup>175</sup> Conseil d'Etat, 4 avril 1973, *Société Sofopra*

<sup>176</sup> Conseil d'Etat, 16 novembre 1992, *Namy*

<sup>177</sup> Conseil d'Etat, 29 décembre 1995, *Société Sudfer*



assujetties : le traitement des subventions, celui des indemnités, et enfin celui des produits financiers.

## A. – Les subventions

### 1. – Le juge national tend à exclure la quasi-totalité des subventions du champ d'application de la TVA

Jusqu'à ce qu'il accepte de mettre en œuvre le critère du lien direct dégagé par la jurisprudence de la CJCE (cf plus haut), le Conseil d'Etat, lorsqu'il devait se prononcer sur la soumission à la TVA d'aides ou de subventions versées à un acteur économique, ne s'interrogeait pas sur l'existence d'une contrepartie. L'article 256-1 du Code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979, visait les affaires relevant d'une activité industrielle ou commerciale. Le juge administratif considérait donc qu'une somme d'argent, dès lors qu'elle avait été perçue à raison d'une activité industrielle ou commerciale, était taxable<sup>178</sup>.

L'adoption explicite du critère du lien direct par le Conseil d'Etat dans sa décision *CODIAC* de 1990 (précitée) lui a permis de préciser sa jurisprudence en matière de subventions. En l'espèce, un comité de développement économique local, créé sous la forme d'une association, avait pour objet la promotion économique d'une région. Les ressources du comité, qui ne facturait pas ses services aux entreprises et aux communes, provenaient exclusivement des subventions qui lui étaient versées par la commune de Cholet et la chambre de commerce et d'industrie. Le Conseil d'Etat, faisant une application fidèle de la jurisprudence *Apple and Pear* de la CJCE (précitée), a jugé que le comité ne délivrait pas de prestation de service individualisée au profit de la commune et de la chambre de commerce, et que les subventions étaient sans relation nécessaire avec les avantages immédiats que ces derniers pouvaient retirer des actions du comité.

Cette approche nouvelle a pour conséquence d'exclure du champ d'application de la TVA la majeure partie des subventions d'équilibre, alors même qu'elles y auraient été incluses à la lumière de la jurisprudence antérieure.

---

<sup>178</sup> le redevable de la TVA afférente à une subvention taxable étant le bénéficiaire de cette subvention.

## 2. – La doctrine administrative défend une conception moins restrictive du champ d'application de la TVA

La jurisprudence qui vient d'être présentée, bien qu'elle apparaisse solidement affirmée, n'a pas mis fin aux réticences qu'éprouve l'administration fiscale française à admettre que la quasi-totalité des subventions échappent désormais à la taxation. L'administration s'appuie sur l'article 266-1 du Code général des impôts<sup>179</sup>, qui inclut dans l'assiette de la TVA les « *subventions directement liées au prix* » pour tenter de ramener une partie des subventions dans le champ d'application.

Comme l'explique la doctrine administrative en la matière, actuellement fixée par l'instruction 3 CA-94 du 8 septembre 1994, lorsqu'un organisme est financé par des sommes qualifiées de subventions ou d'aides, il convient de rechercher successivement si les sommes versées constituent en fait la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante (application du critère du lien direct) et, à défaut, si les sommes en cause complètent le prix d'une opération imposable.

Que recouvre la notion de « subvention complément de prix » ? Dans l'instruction qui vient d'être évoquée, l'administration en donne la définition suivante :

*« La contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens imposées à la TVA peut être versée par un tiers qui n'est pas le client. Dans cette situation, il n'y a pas de service rendu au tiers, mais la subvention versée par celui-ci au prestataire est imposable chez ce dernier dès lors qu'elle constitue pour lui une contrepartie obtenue à raison de son activité imposable et directement liée au prix »<sup>180</sup>.*

La logique suivie par l'administration relativement à la notion de subvention complément de prix apparaît assez éloignée de la jurisprudence. En effet, celle-ci n'écarte pas entièrement une notion qui découle autant de la 6<sup>e</sup> directive que du CGI. Mais le juge subordonne la taxation de la subvention à l'existence d'un engagement explicite contracté par le bénéficiaire de la subvention quant au prix des prestations qu'il fournit. Ainsi, dans l'arrêt du 6

---

<sup>179</sup> transposant l'article 11-A de la 6e directive.

<sup>180</sup> un exemple d'une telle situation peut être celui d'une collectivité locale qui accorde une subvention d'équilibre à une association qui facture des prestations de services en dessous de leur coût de revient.

novembre 1996, *Ministre du budget c/Société des courses de la Côte d'amour*, le Conseil d'Etat indique « *qu'il ne relève pas davantage de l'instruction que l'octroi de ces mêmes subventions serait subordonné à la souscription, par les sociétés de courses de province, d'un quelconque engagement quant au prix des opérations auxquelles elles se livrent* ». D'autres arrêts comportent des considérants très similaires<sup>181</sup>. Ce n'est qu'à cette condition stricte que le juge admet le caractère taxable d'une subvention « complément de prix » et non sur la base d'un raisonnement de principe, comme le fait l'administration fiscale.

En réalité, l'approche de la jurisprudence reste constamment inspirée par le critère du lien direct, qui tend à englober le critère du complément de prix. Soit le niveau du prix des prestations délivrées par le bénéficiaire de la subvention a été convenu par avance avec la partie versante, et, en ce cas, le critère du lien direct est satisfait : la subvention est alors taxable. Soit cet engagement n'existe pas et les conditions posées par l'administration dans l'instruction du 8 septembre 1994 n'apparaissent pas suffisantes au juge pour justifier la taxation.

Sur la période récente, la pratique de l'administration lors des contrôles fiscaux tend à s'aligner sur la jurisprudence. Toutefois, l'instruction qui vient d'être analysée n'a pas encore été modifiée.

## B. – Les indemnités

### 1. – L'entrée en vigueur de la sixième directive a profondément modifié les critères d'imposition à la TVA des indemnités.

Sous l'empire du régime antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 1979<sup>182</sup>, le Conseil d'Etat avait jugé qu'en théorie, les sommes perçues en réparation d'un préjudice ou d'un dommage, parce qu'elles ne correspondant pas à des affaires relevant d'une activité industrielle ou commerciale, n'étaient pas soumises à la TVA<sup>183</sup>.

---

<sup>181</sup> cf Conseil d'Etat, 20 mars 1996, *Ministre du budget c/SARL Informations juives-Le Journal des Communautés* et Conseil d'Etat, 31 mai 2000, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/Association « Strasbourg Musique et Congrès »*.

<sup>182</sup> date d'entrée en vigueur de la loi transposant la 6<sup>e</sup> directive.

<sup>183</sup> CE 22 mai 1974, *Société Henri Desjonquères*.

Cette affirmation de principe avait vu sa portée singulièrement amoindrie par la pratique jurisprudentielle suivie par le juge, qui le conduisait à refuser fréquemment de reconnaître le caractère de dommages-intérêts à des sommes conventionnellement qualifiées d'indemnités. Etaient ainsi taxables toutes les indemnités résultant d'aléas inhérents à une activité industrielle et commerciale.

L'entrée en vigueur de la sixième directive et l'interprétation que le juge communautaire a donnée de la notion d'opérations effectuées à titre onéreux, en dégageant le critère du lien direct, ont profondément changé les règles d'imposition des indemnités. La CJCE a fait pleinement application de sa jurisprudence *Apple and Pear* dans une affaire *Jürgen Mohr* du 29 février 1996<sup>184</sup>.

M. Mohr était propriétaire d'une exploitation agricole dans laquelle il pratiquait l'élevage de vaches laitières. En 1987, il avait demandé à bénéficier du versement de l'indemnité pour abandon définitif de la production laitière prévue par un règlement communautaire, et s'était pour cela engagé à abandonner toute production. Dans sa déclaration de TVA au titre de l'année 1987, M. Mohr n'avait pas mentionné l'indemnité ainsi perçue. L'administration allemande avait procédé à un redressement, estimant que l'indemnité versée à M. Mohr rémunérait l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation à laquelle il s'était soumis, obligation que l'article 6 de la 6<sup>e</sup> directive range dans la catégorie des prestations de services imposables.

La CJCE, revenant aux principes de base de la TVA, a relevé qu'en l'espèce, il n'y avait pas de consommation au sens du système communautaire de la TVA. En effet, en indemnisant les exploitants agricoles qui s'engagent à cesser leur production laitière, la Communauté n'acquiert ni biens ni services pour son propre usage, mais agit dans l'intérêt général qui est de favoriser le fonctionnement régulier du marché communautaire du lait. Dans ces circonstances, la Cour a conclu que l'engagement de l'exploitant agricole d'abandonner sa production laitière n'apporte ni à la Communauté ni aux autorités nationales compétentes un avantage de nature à permettre de les considérer comme les consommateurs d'un service. L'engagement en cause ne saurait donc constituer une prestation de services au sens de l'article 6 de la directive.

---

<sup>184</sup> CJCE 29 février 1996, aff. 215/94, *Jürgen Mohr c/ Finanzamt Bad Segeberg*.

## **2. – Le juge national a développé une jurisprudence très complexe, centrée sur le critère du lien direct**

Ce n'est qu'en 1998 que le Conseil d'Etat a, pour la première fois, fait application aux indemnités du critère du lien direct<sup>185</sup>. Cette nouvelle jurisprudence a, dans un premier temps, soulevé des incertitudes que le Conseil s'est efforcé de lever à la faveur d'une décision récente.

L'affaire *Géfiroute* invitait le juge administratif à traiter du cas des indemnités perçues par un crédit-bailleur en cas de perte du bien loué, indemnités versées dans le cadre des contrats d'assurance souscrits par les locataires. Dans l'état antérieur de sa jurisprudence, le Conseil d'Etat regardait ces indemnités comme soumises à la TVA, dès lors qu'elle se rattachaient à un aléa normal de l'activité de l'entreprise de crédit-bail.

La société *Géfiroute* n'avait pas mentionné dans ses déclarations de TVA les indemnités reçues des compagnies d'assurances à la suite de vols ou de sinistres de véhicules. Elle estimait en effet que ces indemnités, à la différence des indemnités de résiliation, ne présentaient pas le caractère de recettes commerciales, dans la mesure où elles n'étaient la contrepartie d'aucune prestation de service. L'administration, au contraire, estimait que ces indemnités venaient compenser des préjudices commerciaux courants correspondant à des aléas normaux, inhérents à la profession de crédit-bailleur.

Le Conseil d'Etat, saisi en qualité de juge de cassation, a jugé que les indemnités d'assurance perçues par la société *Géfiroute* qui « *étaient représentatives de la valeur vénale des véhicules avant leur perte, et avaient pour effet non de rémunérer la société d'un élément de la prestation consistant à les donner en location, ni de compenser le préjudice, directement indemnisé, ayant résulté pour elle de l'interruption prématurée de cette location, mais de la dédommager de l'inexécution, par ses locataires, de leur obligation de restituer le bien loué en fin de location* » ne pouvaient être qualifiées de sommes reçues en contrepartie de prestations de services à titre onéreux devant, à ce titre, être soumises à la TVA

---

<sup>185</sup> Conseil d'Etat, 29 juillet 1998, *S.N.C. Géfiroute*.

Il est clair que cette décision opérait un revirement par rapport à la jurisprudence antérieure<sup>186</sup>. Mais la référence faite à la compensation du préjudice résultant de l'interruption prématurée de la location a laissé perplexes les commentateurs, car elle semblait indiquer que l'on pouvait considérer comme taxables, par principe, les indemnités versées en réparation d'un tel préjudice. Or ce raisonnement apparaissait peu compatible avec l'approche retenue dans la décision *Géfiroute* elle-même, dont la logique est plutôt de considérer qu'il n'y a plus de prestation à compter de la résiliation du contrat.

La section du contentieux du Conseil d'Etat a mis un terme à ces incertitudes à la faveur d'une récente affaire *Polyclad*<sup>187</sup>. La société française *Polyclad Europe* s'était engagée, par un contrat d'une durée de deux ans, à livrer à un client allemand au moins 1 000 circuits imprimés par jour ouvrable, soit 460 000 au moins sur la durée du contrat. Le prix des circuits était fonction de la quantité quotidienne effectivement livrée. Dans l'hypothèse où il viendrait à rompre le contrat avant la livraison des 460 000 circuits imprimés, le client s'était engagé à verser à la société une indemnité fonction du nombre de composants manquants.

Ayant rapidement renoncé à acheter les circuits imprimés, le client allemand avait versé à la société *Polyclad* une indemnité de plusieurs millions de francs, que l'administration fiscale avait réintégrée dans la base d'imposition à la TVA. La Cour administrative d'appel de Nantes, saisie du litige, s'est placée sur le terrain de l'obligation de ne pas faire pour estimer que l'indemnité litigieuse rémunérait le renoncement de la société *Polyclad* à faire valoir ses droits.

Le Conseil d'Etat a choisi de juger que l'indemnité constituait la contrepartie directe et la rémunération du service que cette société avait fourni à son cocontractant, en prenant envers lui l'engagement de satisfaire à ses besoins d'approvisionnement. L'indemnité était donc taxable.

Cette décision confirme donc l'abandon du critère de l'aléa normal, inhérent à l'activité professionnelle, opéré par la décision

---

<sup>186</sup> elle a conduit l'administration à adapter sa doctrine par une instruction n°3-B-1-99 du 25 février 1999.

<sup>187</sup> Conseil d'Etat, 15 décembre 2000, *Société Polyclad Europe*

*Géfiroute*. Le raisonnement opéré exclut d'autre part que, contrairement à ce qu'avait pu laisser penser cette décision, les indemnités de résiliation conventionnelle soient systématiquement taxables. Seul doit prévaloir, dans le traitement de cette question, l'examen des faits à la lumière du critère du lien direct.

La décision *Polyclad* ne devrait pas rester sans conséquences sur les solutions jurisprudentielles adoptées pour diverses catégories d'indemnités<sup>188</sup>.

### C. – Les activités financières

#### 1. – Le critère de l'immixtion dégagé par la CJCE exclut une partie des produits financiers du champ d'application de la TVA

La CJCE, par son arrêt *Polysar* du 20 juin 1991, paraissait avoir éclairé les praticiens sur le traitement des participations au regard de la TVA en dégagant le critère de l'immixtion (cf plus haut). Cette jurisprudence, initialement dégagée au sujet des « holdings pures », a été rapidement appliquée au cas des « holdings mixtes »<sup>189</sup> par un arrêt *Sofitam*<sup>190</sup>.

Le raisonnement a, par la suite, été transposé à l'achat et à la vente de titres par un trustee agissant dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif<sup>191</sup>. La Cour, dans cette affaire *Wellcome Trust*, a jugé que la circonstance qu'une personne n'ait pas la qualité de professionnel de la négociation de titres n'excluait pas nécessairement que ses activités consistant en l'acquisition et la cession d'actions et d'autres titres puissent, le cas échéant, être qualifiées d'activités économiques.

Elle a ensuite posé que le critère de l'immixtion trouvait également à s'appliquer pour examiner les cessions d'actions qui posaient problème dans l'affaire dont elle était saisie. Relevant que les activités d'investissement du trust consistaient essentiellement dans

---

<sup>188</sup> cf Maïa (J.), *Indemnités et TVA : affirmation et portée d'un changement de logique*, RJF 3/01.

<sup>189</sup> sociétés holdings dont les dividendes ne constituent pas la totalité des ressources.

<sup>190</sup> CJCE, 22 juin 1993, aff. 333/91, *Sofitam S.A. (anciennement SATAM) contre Ministre du budget*

<sup>191</sup> CJCE, 20 juin 1996, aff. 155/94, *Wellcome Trust contre Commissioners of Customs & Excise*

l'acquisition et la cession d'actions et d'autres titres en vue de maximiser les dividendes ou les rendements du capital, qui étaient destinés à encourager la recherche médicale, la Cour a observé que le trust était statutairement obligé de faire tout ce qui était possible afin d'éviter de se livrer au commerce dans l'exercice de ses pouvoirs et ne devait pas détenir des participations majoritaires dans d'autres sociétés. La Cour en a conclu que le trust devait être considéré comme se limitant à gérer un portefeuille d'investissements à l'instar d'un investisseur privé, et n'exerçait donc pas une activité économique soumise à la TVA.

Enfin, la CJCE a prolongé cette jurisprudence sur les prises de participation en l'appliquant aux obligations, par un arrêt *Harnas & Helm*<sup>192</sup>. Elle a jugé que la simple détention d'obligations pouvait être définie comme une forme de placement qui ne dépasse pas la nature d'une simple gestion de patrimoine. Les intérêts perçus ne peuvent être considérés comme la contrepartie d'une activité économique accomplie par le détenteur d'obligations.

## 2. – Un critère flou et difficilement applicable

L'immixtion aurait pu constituer un critère opérationnel pour le traitement fiscal des prises de participation et des dividendes qu'elles procurent. Il n'en a rien été, pour deux raisons.

En premier lieu, la signification de la notion d'immixtion est loin d'être précise. La Cour, dans ses arrêts, n'en donne aucune définition et se borne à approcher la notion en creux, en fonction de ce qu'elle ne recouvre pas. Les cas d'application du critère de l'immixtion par les juridictions administratives françaises demeurent rares<sup>193</sup>.

En second lieu, un arrêt rendu fin 2000 par la CJCE dans l'affaire *Floridienne et Berginvest*<sup>194</sup> vient de jeter le trouble sur l'utilité même de la notion d'immixtion.

Le litige portait sur l'inclusion dans le champ d'application de la TVA des dividendes que leurs filiales procuraient aux sociétés

---

<sup>192</sup> CJCE, 6 février 1997, aff. 80/95, *Harnas & Helm contre Staatssecretaris van Financiën*

<sup>193</sup> cf cependant Tribunal administratif de Poitiers, 25 février 1999, *S.A. Rémy Cointreaux*

<sup>194</sup> CJCE, 14 novembre 2000, aff. 142/99, *Floridienne S.A. et Berginvest S.A. contre Etat belge*



holdings *Floridienne* et *Berginvest*. Pour trancher cette question, la CJCE a, fort logiquement, mis en œuvre le critère de l'immixtion. Elle a ainsi jugé que l'immixtion pouvait être constituée par la fourniture aux filiales de services administratifs, comptables et informatiques. Puis, de façon inattendue, la Cour a ajouté que pour que la perception des dividendes versés par les filiales à la société holding s'immisçant ainsi dans leur gestion entre dans le champ d'application de la TVA, il était en outre nécessaire que ces dividendes puissent être considérés comme une contrepartie de l'activité économique en cause, ce qui présuppose un lien direct entre l'activité exercée et la contre-valeur reçue.

La Cour a ensuite justifié son raisonnement. Elle a rappelé que l'attribution de dividendes suppose normalement l'existence de bénéfices distribuables et dépend ainsi du résultat de l'exercice de la société. En outre, les dividendes représentent, par leur nature même, le fruit de la participation dans une société et résultent de la simple propriété de ce bien. Compte tenu précisément de ce que le montant du dividende dépend ainsi partiellement d'un aléa et que le droit au dividende est seulement fonction de la détention de participations, il n'existe pas entre le dividende et une prestation de services, même fournie par un actionnaire qui perçoit ce dividende, de lien direct nécessaire pour que celui-ci puisse constituer la contrepartie desdits services.

La Cour juge donc, désormais, qu'il peut y avoir immixtion sans pour autant que les dividendes perçus entrent dans le champ d'application de la TVA. Cette appréciation semble rendre plus qu'hypothétique les possibilités d'inclusion des dividendes dans le champ d'application. Le critère de l'immixtion est donc quasiment vidé de toute portée pratique par cette décision, alors que le critère du lien direct, utilisé à un endroit où on ne l'attendait guère, permet un nouveau pas dans le sens d'une restriction du champ d'application. La CJCE pourrait être amenée à préciser à nouveau sa position, en répondant à la question préjudicielle posée par le tribunal administratif de Lille<sup>195</sup>, précisément sur la définition de l'immixtion.

Les trois exemples qui viennent d'être étudiés (subventions, indemnités, produits financiers) mettent nettement en évidence

---

<sup>195</sup> TA Lille, 6 janvier 2000, *Société Cibo Participations*

l'insécurité juridique dans laquelle se trouvent aujourd'hui les redevables en matière de champ d'application de la TVA.

## 2

### **Les vicissitudes du droit à déduction**

Le droit à déduction joue un rôle crucial dans la logique de la TVA en tant qu'impôt sur la consommation finale. Les limites apportées au droit à déduction des assujettis à la TVA sont presque toujours des facteurs de distorsions économiques (cf à ce sujet le chapitre III de la première partie). Juridiquement, la détermination par un redevable de l'étendue exacte de son droit à déduction peut devenir un exercice d'une complexité peu commune, d'ailleurs étroitement lié à la délicate question des frontières du champ d'application de la taxe (évoquée précédemment).

#### **I. – Les assujettis et redevables partiels**

Ainsi qu'on l'a relevé dans le chapitre introductif, 18 % environ des redevables<sup>196</sup> déclarent à la fois des opérations taxables et des opérations non taxables (autres que des exportations et livraisons intracommunautaires) : la situation d'assujetti ou de redevable partiel est donc relativement courante. Elle est en pratique à peu près systématique dans certains secteurs (banques et assurances, holdings financières, activités immobilières) ou pour les entreprises de grande taille, qui réalisent toujours des produits financiers (exonérés) en plus de leur activité taxable.

##### **A. – Une combinaison très complexe de règles d'affectation et de prorata**

Le principe du droit à déduction de la TVA acquittée par les assujettis est posé par l'article 17 de la 6<sup>e</sup> directive, à la condition que la déduction ne porte que sur les biens et services utilisés pour les besoins des opérations taxées. Par conséquent, la déduction n'est pas possible pour la TVA afférente à des biens et services utilisés par un assujetti :

---

<sup>196</sup> ce chiffre devant être considéré comme très imprécis.

- soit pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;

- soit pour des opérations situées dans le champ d'application mais exonérées, sauf si les opérations exonérées sont explicitement assimilées à des opérations taxables du point de vue de l'exercice du droit à déduction (cas des exportations et des livraisons intracommunautaires essentiellement). La franchise de TVA peut quant à elle être assimilée à une exonération sans droit à déduction.

L'application de cette règle devient très complexe pour les assujettis réalisant à la fois des opérations situées dans le champ et hors champ d'application de la TVA (« assujettis partiels ») ou, parmi les opérations situées dans le champ d'application, des opérations taxables<sup>197</sup> et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction (« redevables partiels ») : il leur faut préalablement déterminer précisément la frontière de ces différentes catégories d'activités. L'insécurité juridique qui entoure le champ d'application (cf plus haut) se reporte donc mécaniquement sur le droit à déduction.

Cet exercice étant supposé achevé, il s'agit ensuite de déterminer la proportion exacte de la TVA acquittée qui peut être déduite (tableau n° 20).

### **1. – Le droit à déduction des assujettis partiels :**

L'article 271 du CGI précise que la déduction de la taxe s'opère « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations imposables ». Le mécanisme de l'affectation, qui est décrit à l'article 207 bis de l'annexe II au CGI et détaillé par l'instruction 3 CA-94 du 8 septembre 1994, consiste à affecter les dépenses afférentes aux biens et services, dès leur acquisition ou leur première utilisation, en fonction de leur utilisation, totale ou partielle, pour la réalisation des opérations situées respectivement dans le champ d'application et hors du champ d'application.

Cette première contrainte pour les redevables voit sa difficulté accrue par le traitement des dépenses à usage mixte. La TVA qui a grevé les biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations situées dans le champ et d'opérations situées hors champ n'est, en effet, déductible qu'à raison de l'utilisation de ces biens et services pour des opérations imposables, par le calcul d'un « prorata

---

<sup>197</sup> ou des opérations exonérées ouvrant droit à déduction.

d'affectation physique ». L'administration illustre ce principe en citant l'exemple d'une entreprise qui acquiert un ordinateur grevé d'une TVA de 19 600 F qu'elle utilise à 70 % pour des opérations taxées et à 30 % pour des opérations situées hors du champ. La taxe n'est déductible qu'à hauteur de  $19\,600\text{ F} \times 70\% = 13\,720\text{ F}$ .

Cet exercice doit, en principe, être effectué pour chaque dépense à usage mixte. L'article 207 bis de l'annexe II autorise toutefois les redevables à « *appliquer une clef de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées, à condition de pouvoir la justifier* ».

## **2. – Le droit à déduction des redevables partiels.**

Deux règles, qui ne sont pas exclusives l'une de l'autre, peuvent être appliquées, dans le cadre fixé par l'article 17-5 et l'article 19 de la 6<sup>e</sup> directive (qui laissent une grande marge de manœuvre aux Etats membres) et le droit national :

- la première repose sur l'affectation réelle des biens et services sur lesquels la TVA a été acquittée en fonction de leur utilisation pour des opérations taxées ou exonérées.

- la seconde, dite du prorata de déduction (ou prorata financier, par opposition au prorata physique utilisé pour les opérations hors champ), est une méthode forfaitaire s'appuyant sur le rapport entre le chiffre d'affaires correspondant aux opérations ouvrant droit à déduction et le chiffre d'affaires correspondant à l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application.

Pour les biens autres que des immobilisations ainsi que les services :

- la méthode de l'affectation, définie à l'article 219 de l'annexe II au CGI, s'applique en priorité pour les biens et les services qui sont affectés à la réalisation d'un même type d'opérations (taxable ou exonéré).

- si le bien ou service fait l'objet d'une utilisation mixte (cas des frais généraux), c'est la méthode du prorata de déduction qui est mise en œuvre.

Tableau n° 20 : résumé des règles de calcul du droit à déduction pour les assujettis et redevables partiels

	<i>recettes</i>	<i>effet sur le droit à déduction</i>
opérations situées hors champ d'application	non taxables	- pas de déduction pour les dépenses affectées exclusivement aux opérations hors champ - prorata physique pour les dépenses mixtes (utilisées pour des opérations hors champ et dans le champ)
opérations situées dans le champ d'application <i>dont opérations exonérées sans droit à déduction</i>	non taxables	- pas de déduction pour les dépenses autres que les immob. affectées aux opérations exonérées - prorata financier pour les dépenses mixtes (utilisées pour les opérations exonérées et les opérations taxables) autres que des immobilisations - prorata financier pour les immobilisations - obligation de constituer des secteurs distincts d'activité si les différentes activités ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA
<i>dont opérations exonérées ouvrant droit à déduction</i>	non taxables	droit à déduction intégral
<i>dont opérations taxables</i>	taxables	droit à déduction intégral

Source : Conseil des impôts

Pour les immobilisations, la règle du prorata financier s'applique dans tous les cas (article 212 de l'annexe II du CGI).

Toutefois, cette disposition a une importance pratique fortement limitée par le mécanisme des « secteurs distincts d'activité » : l'article 213 de l'annexe II du CGI précise que les redevables sont tenus de constituer des secteurs distincts (qui doivent être identifiés dans la comptabilité) s'ils exercent des activités qui ne sont pas régies par des règles identiques au regard de la TVA. Cette règle s'applique notamment si les recettes de certaines activités sont taxables alors que celles d'autres activités sont exonérées. Dans une telle situation, les

règles de déductibilité s'appliquent à l'intérieur de chaque secteur, ce qui revient en fait à appliquer la méthode de l'affectation, et ce même dans le cas des immobilisations.

Il faut noter que l'application du prorata de déduction intervient, le cas échéant, après application, pour les assujettis partiels, de la règle de l'affectation entre opérations dans le champ et opérations situées hors du champ. Dans ce cas, l'entreprise présente le caractère d'un assujetti partiel et, à l'intérieur de ses opérations situées dans le champ, d'un redevable partiel.

Un exemple de la complexité du droit applicable : le traitement des subventions

L'article 19 de la 6<sup>e</sup> directive autorise les Etats membres à inclure dans le dénominateur du prorata de déduction les subventions qui n'ont pas le caractère de complément de prix (alors que seules les subventions ayant ce caractère peuvent figurer au numérateur). La France a fait usage de cette possibilité à l'article 212 de l'annexe II au CGI, dans sa rédaction issue du décret n° 94-452 du 3 juin 1994.

Cette faculté, qui permet aux Etats de diminuer le prorata de déduction en jouant sur les sommes inscrites au dénominateur, est très étroitement encadrée par la jurisprudence communautaire. En effet, la CJCE a jugé, dans son arrêt *Sofitam/SATAM* précité que les recettes situées hors du champ d'application de la TVA ne pouvaient affecter le prorata de déduction.

L'administration s'est donc efforcée, dans son instruction 3 CA-94 du 8 septembre 1994, de tirer les enseignements de cette jurisprudence, en posant les règles suivantes :

- si la subvention est imposable parce qu'elle rémunère un service ou une vente taxable (lien direct), elle doit figurer au numérateur et au dénominateur du prorata ;

- si la subvention, sans satisfaire le critère du lien direct, complète le prix d'une opération située dans le champ d'application, elle doit figurer aux deux termes du prorata si l'opération en cause ouvre droit à déduction ; elle ne sera inscrite qu'au dénominateur du prorata si elle complète le prix d'une opération n'ouvrant pas droit à déduction ;

- si la subvention n'est pas imposable et qu'elle est utilisée pour financer des dépenses relatives à des opérations situées dans le champ d'application, son montant doit être inscrit au dénominateur du prorata ;

- si la subvention finance des opérations situées hors du champ d'application, elle ne doit être inscrite ni au numérateur, ni au dénominateur. L'évolution récente de la jurisprudence donne une importante croissance à ce dernier cas<sup>198</sup>.

<sup>198</sup> cf Tribunal administratif de Lille, 27 janvier 2000, *SA Samca* ; Tribunal administratif de Besançon, 3 juin 1999, *SA Infotonic Girod Valparc*.

### 3. – Les conséquences des différences de traitement entre assujettis partiels et redevables partiels

Economiquement, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et les opérations situées dans le champ mais exonérées peuvent être assimilées : leur différenciation n'est que juridique et constitue en elle-même un facteur de complexité.

Pourtant, ainsi qu'on vient de l'exposer, les restrictions du droit à déduction applicables aux assujettis partiels d'une part, aux redevables partiels d'autre part, ne sont pas identiques :

- la règle d'affectation physique (totale, ou partielle avec application d'une clé d'affectation) applicable aux assujettis partiels est de loin la plus cohérente.

- les redevables partiels ayant constitué des secteurs distincts d'activité procèdent également à une affectation physique des dépenses entre les secteurs.

- en revanche, les redevables partiels n'ayant pas constitué de secteurs distincts relèvent de règles différentes<sup>199</sup>. Une telle situation se présente lorsque les recettes exonérées de TVA ne correspondent pas à une véritable activité séparée susceptible de constituer un secteur (produits financiers et produits de locations immobilières dans certains cas) : en effet, pour l'administration, « *la coexistence au sein d'une même activité d'opérations imposables et non imposables ne justifie pas à elle seule la constitution de secteurs d'activité* »<sup>200</sup>. Dans ce cas, les dispositions évoquées plus haut conduisent à appliquer une règle de prorata financier pour la déduction de la TVA afférente aux acquisitions d'immobilisations<sup>201</sup>.

Or l'application du prorata financier pour le calcul de la TVA déductible sur les acquisitions d'immobilisations et sur les dépenses non affectables autres que les achats d'immobilisations est dans son principe critiquable, notamment lorsque les recettes exonérées sont élevées (ce qui réduit le prorata de déduction) alors qu'elles ne nécessitent que des dépenses faibles (cas de produits financiers par

---

<sup>199</sup> il est vrai qu'il ne s'agit pas du cas le plus courant.

<sup>200</sup> instruction 3D -1722.

<sup>201</sup> la jurisprudence du Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 21 février 1979, *Socofrein*) semble faire prévaloir l'affectation sur le prorata en pareil cas. Toutefois, dans le cas d'espèce tranché par cet arrêt, la constitution de secteurs distincts d'activité serait aujourd'hui requise.



exemple). Dans le litige ayant donné lieu à l'arrêt *Sofitam* de la CJCE (précité), le redevable a précisément cherché à obtenir que les dividendes qu'il percevait soient sortis du champ d'application de la TVA, pour devenir un assujetti partiel et échapper à la réduction du prorata de déduction propre au redevable partiel.

La généralisation complète des règles d'affectation physique ou de calcul d'un prorata d'affectation physique (déjà largement appliquées compte tenu de l'obligation de constitution de secteurs distincts d'activité dans de nombreux cas) serait au total préférable, au moins sous la forme d'une option offerte aux entreprises redevables.

## B. – Les effets de la jurisprudence

La jurisprudence communautaire et nationale a un effet indirect sur le calcul du droit à déduction dès lors qu'elle précise le champ d'application de la TVA (cf plus haut) ou remet en cause certaines exonérations, ce qui est assez fréquent<sup>202</sup>. D'autres décisions sont plus spécifiquement relatives au droit à déduction.

### 1. – Les cessions de participations

Dans une affaire *BLP Group* du 6 avril 1995<sup>203</sup>, la CJCE était saisie de plusieurs questions préjudicielles relatives au traitement des prestations de service auxquelles une entreprise avait recouru à l'occasion d'une cession de parts.

La société *BLP Group*, société de gestion de participations financières qui fournit ses services à un groupe de sociétés commerciales, avait utilisé les services d'une banque d'affaires, de conseils juridiques et d'experts comptables dans le cadre de la cession des participations qu'elle détenait dans une société allemande. Elle avait sollicité la déduction de la TVA afférente à ces services, qui lui avait été refusée. L'administration estimait en effet que les prestations, qui se rattachaient à la cession de parts, opération exonérée, ne pouvaient ouvrir droit à déduction.

---

<sup>202</sup> ainsi, pour reprendre une décision récente, l'exonération accordée aux cantines d'entreprise (Conseil d'Etat, 27 mars 2000, *Fédération nationale de l'industrie hôtelière*).

<sup>203</sup> CJCE, 6 avril 1995, aff. 4/94, *BLP Group PLC contre Commissioners of Customs & Excise*

Devant la CJCE, *BLP Group* soutenait que la cession de parts n'avait d'autre but que de réunir les fonds nécessaires au paiement des dettes qu'elle avait contractées, lesquelles découlaient des opérations imposables qu'elle avait effectuées. Invoquant le principe de neutralité, la société notait que si pour faire face à ses besoins de liquidités, elle avait contracté un emprunt bancaire, la TVA relative aux services d'un conseil financier aurait été entièrement déductible.

Au terme d'une analyse rigoureuse, la CJCE a conclu que lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée.

Cette décision, qui a le mérite de simplifier les choses, introduit une distorsion fiscale entre les diverses possibilités de croissance qui s'offrent à une entreprise.

## **2. – Les produits financiers accessoires**

La CJCE a rendu en 1996 une importante décision au sujet de la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction, des produits financiers accessoires<sup>204</sup>.

A l'heure actuelle, le texte de l'article 212 de l'annexe II au Code général des impôts exclut du calcul du prorata de déduction le produit des opérations financières accessoires, qui sont dans le champ mais exonérées, dans la mesure où le produit de ces opérations représente moins de 5 % du chiffre d'affaires total, toutes taxes comprises. Cette disposition transpose l'article 19-2 de la 6<sup>e</sup> directive, qui prévoit que les opérations financières accessoires n'entrent pas dans le calcul du prorata, sans d'ailleurs que la directive fixe un seuil quantitatif.

La Régie dauphinoise exerçait, à titre principal, une activité d'administrateur de biens, consistant, d'une part dans la gestion, en qualité de mandataire des propriétaires, de biens immobiliers donnés en location et, d'autre part, dans l'exercice des fonctions de syndic de copropriété.

Dans ce cadre, la régie détenait des avances de fonds qui lui étaient confiés par les copropriétaires et les locataires dont elle gérait

---

<sup>204</sup> CJCE, 11 juillet 1996, aff. 306/94, *Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest S.A.R.L. contre Ministre du Budget*

les immeubles. Elle plaçait ces sommes, avec l'accord de ses clients et pour son propre compte, auprès d'organismes financiers. Elle restait tenue de les rembourser, mais acquérait les produits des placements, qui représentaient environ 14 % de ses recettes annuelles totales.

La régie avait déduit l'intégralité de sa TVA d'amont. L'administration avait remis en cause cette déduction, mettant en avant le fait que les produits financiers effectués par la régie étaient exonérés de la TVA, et que seule une déduction au prorata pouvait être effectuée. Elle avait en outre considéré que ces opérations de placements financiers ne pouvaient être exclues du calcul du prorata, dans la mesure où leur produit dépassait 5 % des recettes totales de l'entreprise.

La Cour administrative d'appel de Lyon, saisie du litige en appel, a jugé nécessaire de demander à la CJCE si l'interprétation donnée par l'administration fiscale de l'article 212 de l'annexe II au Code général des impôts était compatible avec la sixième directive.

La CJCE a tout d'abord vérifié que les placements en cause entraient bien dans le champ d'application. A cet effet, elle a relevé que la perception, par un syndic, des intérêts produits par le placement des sommes qu'il reçoit de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles constitue le « *prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable* », de sorte que ce syndic agit comme un assujetti lorsqu'il effectue un tel placement.

Ce premier point étant éclairci, la CJCE a ensuite relevé que les placements de la régie sont exonérés en vertu de l'article 13 B d) de la sixième directive. Elle s'est alors demandé si ces placements constituaient des opérations financières accessoires au sens de l'article 19, paragraphe 2.

Pour répondre à cette question, la Cour a relevé que la non-inclusion des opérations accessoires financières dans le dénominateur du prorata de déduction, conformément à l'article 19 de la 6<sup>e</sup> directive, vise à assurer le respect de l'objectif de la parfaite neutralité que le système commun de TVA garantit. En effet, le calcul de la déduction serait faussé si tous les résultats des opérations financières de l'assujetti ayant un lien avec une activité imposable devaient être inclus dans le dénominateur, même lorsque l'obtention de tels résultats n'implique aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée. Toutefois, en l'espèce, les placements des entreprises de gestion

d'immeubles trouvaient leur origine dans les avances de fonds qui leur étaient confiés par les copropriétaires et locataires dont elles géraient les immeubles. Avec l'accord de leurs clients, ces entreprises étaient en mesure de placer ces sommes, pour leur propre compte, auprès d'organismes financiers.

La CJCE en a déduit que, dans la mesure où la perception des intérêts produits par ces placements constituait le « *prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable* » des entreprises de gestion d'immeubles, de tels placements ne pouvaient être qualifiés d'opérations accessoires au sens de l'article 19 §2 de la sixième directive. La Cour en a conclu qu'il convenait de les prendre en compte pour le calcul du prorata de déduction, sans que cela soit de nature à affecter la neutralité du système de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'arrêt *Régie Dauphinoise* a suscité la perplexité des praticiens. En effet, la Cour a vidé de toute portée la clause de l'article 19-2 de la 6<sup>e</sup> directive, qui prévoit qu'il est fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux produits financiers, « *lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires* ». En effet, comme cette jurisprudence établit une équivalence entre produits financiers dans le champ et produits financiers non accessoires, soit des produits financiers sont dans le champ, et ils figureront toujours au prorata, soit ils sont hors champ, et ils n'y figureront jamais. Il devient impossible, en revanche, de trouver des produits financiers qui soient à la fois dans le champ et exclus du dénominateur du prorata parce qu'ils sont accessoires.

Il semble d'ailleurs que l'absence totale de critère quantitatif dans le raisonnement de la Cour fragilise fortement le seuil de 5 % fixé par l'article 212 de l'annexe II du Code général des impôts, alors que celui-ci permet une définition claire de la notion d'opération financière accessoire, ce qui est protecteur pour le redevable.

La position de la CJCE n'est toutefois pas nécessairement arrêtée de manière définitive sur la question des produits financiers accessoires. Ainsi, dans son arrêt du 14 novembre 2000, *Floridienne et Berginvest contre Etat belge*, la CJCE a jugé que pour être soumise à la TVA, une opération de prêt devait soit constituer une activité économique autonome, soit être le « *prolongement direct, permanent et nécessaire d'une activité taxable* », sans toutefois être accessoire à celle-ci au sens de l'article 19-2 de la sixième directive. Cette précision peut laisser penser qu'il existe des activités qui sont le

prolongement direct, permanent et nécessaire d'une activité taxable mais qui sont accessoires.

## II. – Les exclusions du droit à déduction

En l'état actuel du droit communautaire, les exclusions du droit à déduction instituées par les Etats pour certaines catégories de dépenses trouvent leur base juridique dans la clause de gel figurant à l'article 17 de la 6<sup>e</sup> directive et dans les dérogations accordées sur le fondement de l'article 27 de la directive.

### A. – La « clause de gel » : un facteur de disparités importantes entre Etats membres

En l'absence d'accord sur les exclusions du droit à déduction lors de l'adoption de la 6<sup>e</sup> directive, l'article 17-6 de la 6<sup>e</sup> directive a été rédigé comme suit :

*« Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation. »*

Pour la période transitoire, ce paragraphe prévoit que :

*« Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les Etats membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive »*

C'est cette dernière précision qu'il est coutume de désigner sous l'expression « clause de gel ». En dépit d'une proposition présentée par la Commission en 1982<sup>205</sup>, le provisoire a duré, et les mesures d'harmonisation qui devaient intervenir au bout de quatre ans n'ont jamais été prises par le Conseil.

---

<sup>205</sup> COM (82) 870 final. Cette proposition a finalement été retirée en 1996, faute d'accord.

La CJCE a refusé d'interpréter strictement la clause de gel de l'article 17, et reconnaît en la matière une large marge d'appréciation aux Etats membres. La Cour a ainsi refusé de juger que les exclusions visées par cette clause étaient limitées aux dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, à savoir celles engagées par l'assujetti pour des biens et services qui ne sont pas absolument indispensables à l'exercice de sa profession<sup>206</sup>. Elle a été plus explicite encore dans son arrêt *Royscot Leasing* du 5 octobre 1999<sup>207</sup>, en jugeant qu'il découlait du libellé de la clause de gel « *qui est clair et dépourvu d'ambiguïté que ladite disposition autorisait les États membres à exclure du droit à déduction même les dépenses ayant un caractère strictement professionnel.* »

## B. – Les dérogations à la sixième directive par décision du Conseil : une procédure très encadrée par la CJCE

En théorie, la clause de gel interdit aux Etats, depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive, d'instituer de nouvelles exclusions du droit à déduction.

Toutefois, l'article 27 de la directive dispose que « *Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout Etat membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.* »

Dans ce domaine, la CJCE a développé une jurisprudence beaucoup plus sévère que pour l'application de la clause de gel. Elle a affirmé dès 1984<sup>208</sup> que la possibilité donnée aux autorités nationales de maintenir une législation différente ou d'en introduire une nouvelle n'autorise que les dérogations nécessaires à la réalisation des objectifs, de l'article 27, à savoir la simplification de la perception de l'impôt et la prévention des fraudes et évasions fiscales.

Dans la même ligne, la Cour a fait application du principe de proportionnalité, apparu dans sa jurisprudence en 1989, pour invalider une dérogation accordée par le Conseil à la France afin de permettre

---

<sup>206</sup> CJCE, 18 juin 1998, aff. 43/96, *Commission c/ République Française*

<sup>207</sup> CJCE, 5 octobre 1999, aff. 305/97, *Royscot Leasing Ltd et Royscot Industrial Leasing Ltd, Allied Domaecq plc contre Commissioners of Customs and Excise*

<sup>208</sup> CJCE 10 avril 1984, aff. 324/82, *Commission contre Belgique*

---

l'exclusion du droit à déduction des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle<sup>209</sup>.

---

<sup>209</sup> CJCE, 19 septembre 2000, *Ampafrance SA et Sanofi Synthelabo c/ directeur des services fiscaux du Maine-et-Loire*. Une analyse détaillée de cet arrêt est présentée en annexe 7.

### 3

## Les axes d'un rétablissement de la sécurité juridique

### I. – Revenir à un champ d'application large de la TVA

Le bilan des grandes tendances de la jurisprudence communautaire n'est guère positif :

- la jurisprudence est évolutive, imprévisible, et laisse peser des incertitudes sur des points importants.

- une tendance à la réduction du champ d'application de la TVA est constatée.

Sur le premier point en particulier, le relatif blocage du mécanisme de décision communautaire en matière fiscale (qui sera analysé en détail dans la troisième partie) est une donnée majeure. En effet, les interprétations données par le juge communautaire (et, après lui, les juridictions nationales) sont fatalement dépendantes des cas qui lui sont soumis, qui ne lui permettent pas toujours d'acquiescer une vision globale, et d'anticiper toutes les conséquences des décisions prises. L'intervention du législateur communautaire serait nécessaire pour faire évoluer les textes (cf la troisième partie).

La réduction du champ d'application résulte quant à elle de l'interprétation donnée à la notion d'activité économique, du critère du lien direct, ou encore du critère de l'immixtion applicable aux activités financières (cf plus haut). Elle est à bien des égards un contresens par rapport à la logique économique initiale de la TVA, qui doit conduire à retenir un champ d'application aussi large que possible, afin de limiter les rémanences de taxe (cf première partie, chapitre III). Elle multiplie le nombre d'assujettis et de redevables partiels, ce qui est un facteur de complexité pour les redevables comme pour l'administration.



Une première option concevable serait de reformuler l'article 4 de la 6<sup>e</sup> directive, et en particulier la notion d'activité économique. Cette solution n'apparaît pas la plus judicieuse, car toute définition générale, aussi précise soit-elle, laissera inévitablement la place à des zones de flou qui devront être comblées par la jurisprudence.

Il serait sans doute plus pertinent de procéder à des modifications ciblées de la 6<sup>e</sup> directive, destinées à régler les difficultés les plus pressantes, en particulier lorsqu'elles tendent à restreindre le champ d'application. Quatre axes apparaissent à cet égard prioritaires :

1/ étendre le champ d'application de la TVA aux subventions versées à un assujetti, en faisant disparaître la notion de subvention complément de prix évoquée à l'article 11 A de la 6<sup>e</sup> directive.

Dans le cas français, l'analyse présentée plus haut montre en outre que, si le Conseil d'Etat applique le critère du lien direct dégagé par la CJCE, l'interprétation qu'il en donne est loin d'être neutre : le Conseil d'Etat développe en effet une conception restrictive du champ d'application de la TVA, qui n'est pas sans présenter un certain formalisme. Dans l'attente d'une modification de la 6<sup>e</sup> directive, une plus grande souplesse du juge national serait un apport précieux pour restaurer la logique économique de la TVA.

2/ étendre le champ d'application aux indemnités versées dans le cadre des relations commerciales entre assujettis, à l'exception des dommages et intérêts résultant d'une décision de justice, et des indemnités d'assurance<sup>210</sup>.

3/ réintégrer dans le champ d'application de la TVA les produits financiers réalisés par des assujettis, sachant qu'ils resteraient non taxables car exonérés. Une telle approche permettrait d'éviter les subtilités actuelles, qui conduisent à distinguer les produits financiers placés hors champ d'application (dividendes notamment), et les produits financiers placés dans le champ mais exonérés, la frontière étant notamment déterminée par le critère de l'immixtion (cf plus haut), dont le contenu reste obscur.

---

<sup>210</sup> qui doivent rester non taxables si les activités d'assurance restent elles-mêmes exonérées.

4/ redéfinir la notion d'activité financière accessoire n'ayant aucun effet sur le droit à déduction<sup>211</sup> : il faudrait en retenir une conception large, visant à limiter le nombre d'assujettis et de redevables partiels.

Outre la perception de produits financiers jusqu'à un seuil qui pourrait être augmenté par rapport à la limite actuelle de 5 %, les activités financières accessoires devraient notamment inclure l'achat de participations portant sur une part substantielle du capital d'une entreprise, les augmentations de capital, ou encore le rachat par une entreprise de ses propres actions<sup>212</sup>.

## II. – Harmoniser le droit à déduction

L'analyse économique menée dans le chapitre III de la première partie a mis en évidence les orientations souhaitables en matière de droit à déduction :

- harmonisation du droit à déduction entre Etats membres pour éviter les distorsions de concurrence ;

- extension aussi large que possible du droit à déduction, sauf dans le cas de dépenses assimilables à une consommation finale.

Le cadre juridique actuel (maintien de la clause de gel de l'article 17 de la 6<sup>e</sup> directive, et dérogations accordées aux Etats en application de l'article 27) n'est satisfaisant à aucun de ces deux points de vue : il conduit à de fortes disparités entre Etats (l'annexe 11 présente l'exemple des achats de voitures de tourisme), et à la taxation de certaines consommations intermédiaires.

Une harmonisation accompagnée d'une suppression de la clause de gel est donc éminemment souhaitable, dans le cadre d'une modification de la 6<sup>e</sup> directive. La Commission européenne a déposé une proposition en ce sens en 1998<sup>213</sup>. Un tel dispositif ne pourrait être que marginalement contourné par l'octroi de dérogations au sens de l'article 27, celles-ci étant étroitement encadrées par la CJCE (cf

---

<sup>211</sup> et donc n'entrant pas dans le calcul du prorata de déduction, s'il s'agit d'opérations financières situées dans le champ d'application de la TVA mais exonérées.

<sup>212</sup> cf, sur ces aspects, la position prise par l'UNICE (Union des confédérations de l'industrie et des employeurs d'Europe) en 1998 (« VAT and business financing : a UNICE discussion paper »).

<sup>213</sup> COM(1998) 377 final

plus haut) et du reste rarement utilisées en matière de droit à déduction<sup>214</sup>.

La question délicate est évidemment de déterminer les modalités d'harmonisation pour les dépenses aujourd'hui exclues du droit à déduction dans une partie des Etats membres, et selon des modalités différentes. Actuellement, les catégories de dépenses exclues du droit à déduction en France sont les suivantes : les véhicules de transport de personnes ; les carburants utilisés pour les véhicules exclus du droit à déduction ; les transports de personnes et opérations accessoires ; les dépenses de logement, de restaurant, et de spectacles si elles sont exposées pour le personnel de l'entreprise assujettie<sup>215</sup>. La Commission retient d'ailleurs les mêmes catégories dans sa proposition de directive, à l'exception des transports de personnes.

Il est peu contesté que ces dépenses peuvent, pour une proportion plus ou moins importante, correspondre à une forme de rémunération indirecte des salariés et des dirigeants des entreprises redevables, incluant une part de consommation finale.

La conclusion à tirer de ce constat reste cependant très débattue :

- l'exclusion totale du droit à déduction, retenue par la France jusqu'à présent peut apparaître comme une solution excessive puisqu'elle conduit inévitablement à taxer certaines consommations intermédiaires. Elle est inéquitable car elle fait supporter par l'ensemble des entreprises les conséquences du comportement de celles d'entre elles qui assimilent trop aisément certaines dépenses quasi-privées à des dépenses professionnelles. Elle est peu susceptible de rencontrer l'adhésion des Etats membres.

---

<sup>214</sup> depuis que la CJCE a déclaré invalide la décision du Conseil n°89/487 concernant la France, ne restent applicables que trois dérogations en matière de droit à déduction, accordées à la France (décision n°89/488/CE), à l'Allemagne (décision n°2000/186/CE, sur la déduction à 50 % de la TVA sur les achats de véhicules) et au Royaume-Uni (décision n°95/252/EC).

<sup>215</sup> la France exclut également du droit à déduction : les biens fournis sans rémunération ou à un prix trop bas, et les publicités prohibées relatives aux boissons alcoolisées, deux catégories de dépenses d'une faible importance quantitative ; les services afférents aux biens exclus du droit à déduction et les locations de biens exclus du droit à déduction, qui ne constituent qu'une extension des exclusions proprement dites.

- la suppression complète des exclusions pourrait comporter un risque du point de vue de la lutte contre la fraude. Il serait toutefois possible de maintenir une exclusion de principe des « dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel », qui permettrait à l'administration fiscale de requalifier certaines dépenses et d'écarter leur déduction, lors du contrôle fiscal.

Une telle approche aurait également l'avantage apparent d'opérer, dans une large mesure, l'unification des règles régissant la déductibilité à la TVA et à l'impôt sur les sociétés<sup>216</sup>, ce qui serait un facteur de simplification indéniable. En réalité, cet argument n'est pas entièrement convaincant : l'impôt sur les sociétés est assis sur le bénéfice de l'entreprise qui, par construction, est calculé après déduction de toutes les formes de rémunération directe et indirecte. L'assiette de la TVA repose sur une autre distinction entre consommation finale et consommation intermédiaire : le fait de verser une part des rémunérations sous forme d'avantages en nature (véhicules, voyages, etc.) ne change pas leur nature de consommation finale.

- un système dans lequel les entreprises devraient apprécier l'étendue du droit à déduction dépense par dépense, sur la base de distinctions plus ou moins pertinentes du point de vue de la logique de la TVA, doit sans doute être écarté comme coûteux à gérer, et facteur de contentieux. De ce point de vue, la solution retenue en France après l'arrêt *Ampafrance* (seule la TVA afférente aux dépenses exposées pour des tiers est déductible) n'apparaît pas satisfaisante.

- le choix d'un pourcentage forfaitaire de déduction pourrait être un compromis possible. Simple à appliquer, il resterait cependant arbitraire, la part de consommation finale dans les catégories de dépenses visées étant difficile à déterminer et surtout variable selon l'entreprise considérée. Une variante serait de poser le principe d'une déduction forfaitaire, les entreprises conservant la possibilité d'opérer des déductions plus élevées sur justification du caractère professionnel

---

<sup>216</sup> les frais de voyage et de déplacement, ou encore de réception et de représentation sont ainsi déductibles du bénéfice (article 39-5 du CGI), s'ils sont exposés dans l'intérêt de l'entreprise et suffisamment justifiés, à l'exclusion des charges « somptuaires » énumérées par l'article 39-4 du CGI. Ainsi, le prix d'un repas d'affaires sera en général déductible du bénéfice, alors que la TVA dont il est grevé ne l'était pas avant l'arrêt *Ampafrance* (septembre 2000) et ne l'est que pour les dépenses engagées pour un tiers à l'entreprise depuis cette date.

des dépenses<sup>217</sup>. Plus satisfaisante sur le plan de l'équité, elle serait aussi plus complexe pour les redevables.

L'argument budgétaire ne doit pas être écarté du débat :

- d'après les données du chapitre III de la première partie, les exclusions spécifiques du droit à déduction sur les consommations intermédiaires des entreprises du secteur marchand (ce qui recouvre les principales exclusions du droit à déduction, à l'exception des achats de véhicules de transport de personnes) ont un impact budgétaire estimé à 26,4 MdF (4,02 Md€) en 1999, dont 9,7 MdF (1,48 Md€) pour les carburants.

- l'exclusion du droit à déduction des achats de véhicules de transport de personnes peut être estimée à 7,6 MdF (1,16 Md€) en 1999.

La suppression complète des exclusions aurait donc un coût budgétaire de 34 MdF (5,18 Md€), soit l'équivalent de 1,1 point du taux normal de TVA, ce qui est loin d'être négligeable.

Au total, le choix d'un pourcentage forfaitaire de déduction paraît être souhaitable du point de vue de la simplicité de gestion pour les redevables, sans être incompatible avec la logique économique de la TVA, qu'il est difficile de respecter strictement dans ce cas précis. La détermination de sa valeur exacte résultera nécessairement du coût budgétaire de l'opération : le choix de 50 % pourrait être acceptable pour les différents Etats membres.

---

<sup>217</sup> certains Etats membres ont déjà retenu une telle approche (cf tableau 22 dans le cas des achats de véhicules).

### **Conclusion**

**En matière de champ d'application de la TVA, la tendance est à une complexité croissante du droit applicable, à une insécurité grandissante pour le redevable, et à une réduction progressive du champ d'application, contraire à la logique économique de la taxe. Les évolutions de la jurisprudence de la CJCE jouent un rôle majeur dans ce processus.**

**Aussi faudrait-il procéder à des modifications ciblées de la 6<sup>e</sup> directive, destinées à remédier aux problèmes les plus fréquemment rencontrés :**

**- extension du champ d'application à la totalité des subventions, à la quasi-totalité des indemnités et aux produits financiers réalisés par des assujettis.**

**- redéfinition de la notion de produits financiers accessoires suivant une conception large.**

**S'agissant du droit à déduction, les disparités entre Etats résultent d'abord du maintien de la « clause de gel » des exclusions du droit à déduction appliquées lors de l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> directive.**

**Une harmonisation est souhaitable. En contrepartie, la TVA acquittée sur les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, les transports de personnes et les dépenses liées à des véhicules de transport de personnes deviendrait déductible à concurrence d'un pourcentage forfaitaire. Le choix de ce pourcentage est étroitement dépendant du coût budgétaire de l'opération. La déductibilité à hauteur de 50 % aurait ainsi un coût de 17 MdF (2,6 Md ) environ en France.**

## Chapitre II

### **Simplifier les règles de territorialité et les adapter aux évolutions économiques**

# 1

## La taxation du commerce électronique

Le commerce électronique est en rapide développement, tout en restant un concept difficile à définir et surtout à cerner quantitativement. Sa taxation soulève des questions délicates, qui concernent la TVA mais aussi l'impôt sur les sociétés. Depuis plusieurs années, la réflexion est active dans ce domaine. Au sein de l'Union européenne, le débat porte désormais sur la proposition de directive présentée par la Commission européenne en juin 2000<sup>218</sup>.

### Les estimations du volume du commerce électronique

#### Les Etats-Unis

Les estimations disponibles du volume des transactions réalisées sur Internet aux Etats-Unis sont très variables d'une source à l'autre. L'orientation générale est toutefois la même : d'une part, ces ventes connaissent une croissance très forte ; d'autre part, celle-ci résulte essentiellement des transactions entre entreprises<sup>219</sup>, le commerce de détail<sup>220</sup> demeurant beaucoup plus faible.

Pour le *General Accounting Office* (GAO)<sup>221</sup>, les transactions entre entreprises sur Internet seraient en 2000 de 453 Md\$, et devraient atteindre 2100 Md\$ en 2003. Selon la même source, les transactions avec des particuliers sont estimées entre 23 et 38 Md\$ en 2000 (78 à 143 Md\$ en 2003). L'estimation du *Department of Commerce* est nettement plus basse, à 10 Md\$ en 2000, soit moins de 0,7 % des ventes de détail.

Les ventes aux particuliers restent concentrées sur quelques secteurs : ventes d'ordinateurs et de matériels informatiques ; prestations d'agences de voyage ; achats de biens culturels (livres, disques, vidéos) ; courtage en ligne.

#### L'Europe

Il n'existe pas, à l'heure actuelle, de données sur le commerce électronique inter-entreprises en Europe. Les ventes aux particuliers via Internet représentent des montants estimés à 20 milliards d'euros en 2000,

<sup>218</sup> COM(2000) 349 final

<sup>219</sup> dites « B to B » pour *business to business*

<sup>220</sup> « B to C » pour *business to consumer*

<sup>221</sup> institution supérieure de contrôle dépendant du Congrès



c'est-à-dire un ordre de grandeur comparable à celui des Etats-Unis. Les produits concernés sont les mêmes qu'aux Etats-Unis. A moyen terme, le commerce en ligne devrait se développer considérablement, jusqu'à représenter 7% de l'ensemble du commerce de détail en Europe en 2005, contre 0,1% en 1999<sup>222</sup>.

En France, les estimations quantitatives du commerce électronique en France sont actuellement peu nombreuses et d'une fiabilité limitée. S'agissant des ventes de détail, l'INSEE a réalisé une première enquête en 2000<sup>223</sup>, dont les analyses confirment les résultats connus aux Etats-Unis quant à la part encore faible des achats des particuliers réalisés via Internet, à leur concentration sur certains secteurs. Les opérateurs généralistes traditionnels de la vente par correspondance participent à ce mouvement, mais pour une part globale limitée.

En tout état de cause, les transactions entièrement dématérialisées sur Internet ne constituent encore qu'une faible part des achats en ligne, puisqu'elles ne concernent en réalité guère que les ventes de logiciels. Dans la plupart des cas (vente de livres et de disques, matériel informatique, etc.), la commande sur Internet est suivie d'une livraison physique, ou de l'exécution ultérieure d'une prestation de services (agences de voyages).

## **I. – La nécessité de préciser les règles de taxation**

Le traitement des transactions sur Internet au regard de la TVA pose de multiples questions : s'agit-il de livraisons de biens ou de prestations de services ? quel est le taux applicable ? quelles règles de territorialité fixer pour éviter la multiplication des situations de non-imposition ?

### **A. – La nature des transactions sur Internet**

Internet peut servir de support à trois grandes catégories de transactions :

- des prestations de services en ligne qui sont déjà traitées dans le cadre des règles de territorialité applicables aux prestations de services (par exemple activités pédagogiques, agences de voyage, intermédiation financière). La CJCE s'est déjà prononcée, en 1997, pour considérer de la même manière les prestations de services

---

<sup>222</sup> estimations Forrester Research

<sup>223</sup> les premières données générales relatives au commerce électronique ne seront collectées systématiquement par l'INSEE qu'à la fin de l'année 2001.

(financiers dans le cas d'espèce) rendues sous une forme traditionnelle ou sous une forme électronique<sup>224</sup> ;

- des ventes de biens commandés en ligne, puis donnant lieu à livraison physique, qui représentent aujourd'hui l'essentiel des transactions. Celles-ci entrent, selon que l'échange s'opère avec un Etat tiers ou avec un Etat membre, respectivement, dans le cadre du régime des importations et exportations, dans celui de la TVA intracommunautaire de type classique si l'acheteur est un assujetti, ou du régime des ventes à distance si l'acquéreur est un particulier.

- des ventes utilisant le réseau comme un moyen de livraison dématérialisé, en temps réel. Tel est le cas, en particulier, de la vente en ligne de logiciels, de livres ou de musique.

Cette dernière catégorie (dont le montant reste encore très faible actuellement) est la plus problématique pour l'application de la TVA.

La première question à régler est celle de la nature de la transaction. Au début de la réflexion menée par l'OCDE sur ces questions, les Etats-Unis avaient proposé de créer une nouvelle catégorie de « biens virtuels » pour qualifier ces opérations. Cette proposition n'a pas été retenue, et un consensus international (repris par l'OCDE lors de la conférence d'Ottawa en octobre 1998) s'est finalement dégagé pour considérer toutes les opérations *on line* comme des prestations de service. La France, comme d'autres Etats membres, a rapidement entériné ce principe, notamment par la voie de la doctrine administrative. Une instruction de février 1996 prévoyant que la cession à distance, sans support, de logiciels standards, constituait une prestation de services immatérielle, a ainsi été complétée par une réponse ministérielle<sup>225</sup> qui a étendu cette solution à l'ensemble du commerce électronique *on line*.

## B. – Le choix du taux applicable

La qualification de prestation de services conduit automatiquement à l'application du taux normal à tous les produits immatériels vendus *on line*, puisque les taux réduits ne sont pas applicables dans de telles situations.

---

<sup>224</sup> CJCE, 5 juin 1997, *SDC*

<sup>225</sup> Réponse à M. Olivier de Chazeaux du 5/6/2000.

Ce choix qui permet de ne pas élargir le champ d'application des taux réduits, pourrait poser des problèmes de distorsion de concurrence vis-à-vis de produits de même nature vendus sous une forme matérielle et bénéficiant du taux réduit (presse, livres), même si les contraintes de production et de commercialisation ne sont pas comparables. Ce différentiel de taux pourrait le cas échéant constituer un obstacle au développement des ventes de ces produits sur Internet. On peut d'ailleurs s'interroger sur sa compatibilité avec les orientations fixées par la conférence de l'OCDE à Ottawa (1998), qui a entériné le principe de neutralité fiscale de la taxation des transactions sur Internet par rapport aux formes conventionnelles de commerce, en considérant que « *les contribuables qui se trouvent dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires devraient être soumis à des niveaux d'imposition similaires* »<sup>226</sup>.

S'agissant de la presse, l'administration fiscale française justifie ce choix<sup>227</sup> par le fait que l'extension du taux super-réduit aux éditeurs de presse sur Internet ne correspondrait pas aux objectifs originaux de ce régime favorable, puisque ces entreprises ne supportent pas les contraintes de prix du papier, de distribution et de portage de la presse écrite.

### C. – Les règles de territorialité

En l'absence de règle spécifique, la qualification de prestations de services fait entrer les ventes dématérialisées sur Internet dans le régime général de l'imposition au lieu du prestataire (cf annexe 5), ce qui pose deux types de problèmes :

- en premier lieu, dans le cadre d'un achat *on line*, l'entreprise vendeuse est soumise à la TVA si elle est établie dans un Etat membre. En revanche, s'il s'agit d'une entreprise d'un pays tiers, ses ventes dans l'Union européenne ne sont pas soumises à la TVA communautaire, mais uniquement à la fiscalité indirecte de son Etat

---

<sup>226</sup> point (i) des principes fiscaux généraux à appliquer au commerce électronique, extrait des conditions cadres pour l'imposition du commerce électronique – Rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, approuvé par les ministres le 8 octobre 1998.

<sup>227</sup> réponse à M. François Goulard du 16 février 1998, confirmée par la réponse à M. Olivier de Chazeaux du 21 août 2000.

d'établissement<sup>228</sup>. A l'intérieur même du territoire français, un opérateur désirant vendre des produits dématérialisés à des particuliers pourrait être tenté de se délocaliser dans un DOM uniquement pour y bénéficier du différentiel de taux (tout particulièrement en Guyane où la TVA n'est pas applicable).

- en second lieu, une entreprise communautaire vendant via Internet à un client d'un pays tiers est taxée, alors que la même vente, à l'intérieur de l'Etat tiers, est souvent exonérée par celui-ci (en particulier aux Etats-Unis).

En conséquence, il existe un risque de perte d'assiette fiscale et de délocalisation hors de l'Union européenne de certaines activités liées à Internet. Ce risque reste faible, compte tenu du volume encore modeste des échanges prenant une forme dématérialisée sur Internet. Leur développement impose toutefois de traiter rapidement cette question.

#### La quasi-absence de taxation des transactions sur Internet aux Etats-Unis

La taxation d'Internet pose un problème particulier aux Etats-Unis, dans la mesure où les transactions réalisées à distance, donc aussi par l'intermédiaire de ce support, échappent en grande partie aux *sales taxes* en vigueur.

Les *sales taxes* sont des taxes sur les ventes de détail, sans déduction possible : leur mécanisme est donc très différent de la TVA (cf annexe 1), mais les problèmes posés par le commerce électronique sont assez similaires. Le régime des *sales taxes* est très variable d'un Etat à l'autre<sup>229</sup>, en termes d'assiette, d'exonérations, ou de taux (dans la plupart des Etats, les taux sont compris entre 4 et 9 %<sup>230</sup>). Seuls cinq Etats n'appliquent pas de *sales tax*. Par ailleurs, 34 Etats ont autorisé la perception de *sales taxes* locales par environ 7 600 juridictions locales. En 1999, le produit des *sales taxes* représentait environ 33 % des recettes fiscales des Etats et 11 % de celles des juridictions locales<sup>231</sup>.

Les *sales taxes* sont collectées par le vendeur, si celui-ci dispose dans l'Etat de résidence de l'acquéreur d'une présence physique substantielle (dénommée *nexus*). En revanche, en l'absence de ce *nexus* (ce qui est le cas pour le commerce électronique), c'est au client qu'il revient de verser au gouvernement de son Etat de résidence ce qui devient alors une *use tax* sur les achats dans un autre Etat. Mais cette obligation n'est notoirement pas

<sup>228</sup> qui peut être inexistante. Ainsi, de nombreux Etats américains exonèrent de droit ou de fait les opérations via Internet.

<sup>229</sup> le produit des *sales taxes* n'est pas affecté à l'Etat fédéral.

<sup>230</sup> en additionnant les taxes affectées aux Etats et aux juridictions locales.

<sup>231</sup> sachant cependant que le poids total des impôts sur la consommation est plus faible aux Etats-Unis que pour la moyenne de l'OCDE.

respectée par une grande partie des particuliers (le respect de l'obligation de paiement par les particuliers ne dépasserait pas 5%), sans qu'ils puissent être systématiquement contrôlés par l'administration fiscale de leur Etat. Au total, les achats à distance dans un autre Etat ne sont quasiment pas taxés quand ils sont effectués par des particuliers.

Le *General Accounting Office* (GAO) a publié en juin 2000, une évaluation de la perte fiscale résultant de l'extension des ventes à distance par Internet. Tout en soulignant le caractère incertain des données disponibles, le GAO conclut, pour l'année 2000, à une perte fiscale due aux ventes sur Internet d'un niveau maximal de 2% de l'ensemble du produit des sales taxes. Cette proportion ne dépasserait pas 5% des ressources fiscales en considérant l'ensemble des pertes dues aux ventes à distance. Les projections sur 2003 conduisent à une perte fiscale due aux ventes sur Internet de 1 à 5%, et de 1 à 8% si l'on considère l'ensemble des ventes à distance.

Ces données pourraient modifier la position jusqu'à présent très libérale des Etats-Unis et des Etats fédérés à l'égard de la taxation du commerce électronique sur Internet. L'*Internet tax freedom act* de 1998 a ainsi prévu l'exonération temporaire de l'accès à Internet, et décidé un moratoire jusqu'en 2001 pour la création de nouvelles taxes spécifiques au commerce électronique, tout en autorisant la poursuite de la perception des taxes déjà existantes (dont les *sales taxes*). La *National Governors' Association* est favorable à une profonde réforme des *sales taxes* (cf plus bas).

## II. – Les multiples mécanismes envisagés

La négociation communautaire a débuté concrètement en juin 2000 sur la base d'une proposition de la Commission. Plusieurs solutions ont été successivement envisagées, qui appellent, pour chacune d'entre elles, un bilan coûts-avantages. Elles mettent clairement en évidence les contradictions qui peuvent apparaître entre les objectifs poursuivis : simplification des obligations imposées aux redevables, suppression des différences de traitement entre les opérateurs communautaires et ceux des Etats tiers, élimination des risques de concurrence fiscale entre Etats, sécurité du mode de collecte de l'impôt.

### A. – Un accord possible sur de nombreux points

Dans quatre domaines, des solutions raisonnables ont été trouvées, sans donner lieu à des oppositions de principe de la part des Etats membres :

- dans l'attente d'une révision éventuelle de l'annexe H de la 6ème directive (qui définit les catégories d'opérations susceptibles de n'être taxées qu'au taux réduit), toutes les prestations de services dématérialisées seraient imposées au taux normal.

- le domaine couvert par la réforme en discussion serait défini par une nouvelle annexe de la 6<sup>e</sup> directive, incluant les prestations de télé-informatique (hébergement de sites, télémaintenance), la fourniture en ligne de logiciels et d'informations (base de données), d'images et d'écrits (photos, journaux, livres), de jeux, de musique ou de films, les prestations de télé-enseignement, ainsi que les retransmissions de films, d'émissions et de manifestations culturelles ou sportives (télévision sur Internet).

- les ventes par des opérateurs de pays tiers ou des opérateurs communautaires assujettis, à des assujettis communautaires établis dans un autre Etat membre que celui du prestataire, seraient imposées suivant le principe de l'auto-liquidation, le lieu d'imposition étant donc celui du preneur, comme pour les prestations immatérielles (cf annexe 5). Ce mécanisme impose toutefois à l'opérateur d'être en mesure d'identifier de manière certaine et en temps réel le caractère assujetti ou non de chacun de ses clients.

- pour les ventes effectuées par des opérateurs communautaires à des particuliers résidant dans l'Union, le lieu d'imposition serait l'Etat du prestataire (faute de pouvoir faire du particulier le redevable). Il s'agit là de l'application de la règle de base d'imposition au lieu du prestataire.

## B. – La taxation des ventes d'opérateurs des pays tiers à des particuliers : un désaccord symptomatique

### 1. – De nombreuses propositions en présence

La Commission proposait initialement que les opérateurs des pays tiers ne soient tenus de s'enregistrer à la TVA que dans un seul Etat membre, où ils auraient acquitté la totalité de la TVA due sur les ventes à des non-assujettis communautaires.

Cette solution présenterait, évidemment, l'avantage de la simplicité. En revanche, elle conduirait, potentiellement, à un enregistrement dans les Etats membres dont les taux sont les plus faibles, sans tenir compte du lieu réel de consommation. Elle

introduirait également de nouvelles distorsions liées au fait qu'un même consommateur final communautaire subirait un taux de TVA différent suivant que son fournisseur sur Internet est établi dans un Etat tiers (taux de l'Etat d'identification de l'opérateur) ou dans un Etat de la Communauté (taux de cet Etat).

En réaction aux objections de la plupart des Etats membres, qui craignaient des pertes de recettes, cette première proposition a été modifiée par l'introduction d'un mécanisme de reversement des recettes par l'Etat d'identification aux différents Etats membres dans lesquels sont localisés les consommateurs concernés. Cette nouvelle proposition n'a pas été acceptée par l'ensemble des Etats membres, dont certains sont très réticents face à l'instauration d'un mécanisme de compensation se rapprochant, fût-ce à une échelle réduite, de celui envisagé pour le régime intracommunautaire définitif<sup>232</sup>. En outre, un tel mécanisme ne modifie pas l'intérêt des opérateurs de pays tiers de s'identifier dans les Etats où les taux sont les plus faibles.

Devant les difficultés de parvenir à un accord, d'autres propositions alternatives ont été avancées :

1/ Une solution (un moment préconisée par la France) serait que les opérateurs des pays tiers s'identifient dans chacun des Etats membres de résidence de leurs clients et appliquent les taux nationaux. Dans ce cas, naturellement, la TVA serait directement perçue par l'Etat de la consommation, ce qui permet le respect du principe de destination. Ce mécanisme est analogue à celui qui s'applique pour les prestations de télécommunications (article 9-4 de la 6<sup>e</sup> directive).

En revanche, la lourdeur des obligations ainsi imposées aux entreprises serait peu adaptée au contexte de simplicité et de rapidité qui fait le succès d'Internet. Elle pourrait d'ailleurs se révéler contradictoire avec le souci de ne pas inciter à éluder le paiement de l'impôt, sachant que les moyens de contrainte vis-à-vis d'opérateurs de pays tiers sont limités.

2/ instauration d'une dérogation générale à l'article 9-1 de la 6<sup>e</sup> directive, écartant systématiquement, pour les opérateurs des pays tiers comme pour ceux des Etats membres, l'application de la règle du lieu du prestataire, au profit de la règle générale, de taxation dans l'Etat de domiciliation du preneur non assujetti.

---

<sup>232</sup> cf, sur ce point, le chapitre I de la première partie.

Dans ce cas, ce sont les contraintes pesant sur les opérateurs communautaires qui seraient alignées à la hausse sur celles prévues pour les opérateurs de pays tiers, avec une identification à la TVA de tous les opérateurs dans chaque Etat membre s'ils réalisent des ventes dans cet Etat : il s'agirait en fait d'un alignement sur le régime des ventes à distance<sup>233</sup>. En revanche, ce dispositif permettrait d'éviter toute distorsion par les taux.

3/ création d'un taux spécifique de TVA pour les prestations de services dématérialisées, supprimant les risques d'effets pervers liés aux différentiels de taux. Une telle approche devrait réduire les difficultés des opérateurs de pays tiers à respecter la législation fiscale communautaire, en leur évitant d'avoir à appliquer non pas un régime unique de TVA et de taux, mais quinze différents suivant le lieu d'achat de leurs consommateurs.

En revanche, le niveau de ce taux serait source de difficultés dans la mesure où il pourrait poser des problèmes budgétaires pour les Etats à taux normaux élevés. Une telle proposition constituerait aussi un premier pas vers une harmonisation plus poussée des taux, qui n'est pas nécessairement souhaitable (cf première partie, chapitre II).

3/ mise en place d'un portail électronique (serveur ou passerelle informatique) commun à l'Union européenne, permettant de traiter automatiquement l'identification à la TVA des opérateurs des pays tiers et le « fléchage » de la TVA due par le vendeur vers les Etats bénéficiaires (TVA calculée à partir des taux nationaux). Cette solution présente le mérite de la simplification des obligations imposées aux opérateurs étrangers, qui n'auraient plus à effectuer qu'une seule déclaration, sous une forme électronique utilisant le même support que les ventes. Les paiements seraient directement ventilés entre les Etats de consommation, sans qu'il soit nécessaire de mettre en place un mécanisme de répartition.

## **2. – Le compromis à trouver devrait faire preuve de réalisme tout en appliquant autant que possible le principe de destination**

Le premier danger à écarter est celui d'une non-imposition de fait des prestations de services dématérialisées rendues par des opérateurs de pays tiers à des non-assujettis communautaires. Plus

---

<sup>233</sup> étudié plus bas.



encore que le risque de pertes de recettes, le souci de ne pas placer les entreprises communautaires en situation d'infériorité doit prévaloir.

L'obligation d'identification, de déclaration et de paiement dans chaque Etat ne paraît pas, de ce point de vue, être la solution la plus appropriée, en tout cas si elle se fait sous une forme classique (qui implique des contacts et des formalités avec quinze administrations fiscales différentes).

A l'inverse, le paiement dans un seul Etat serait incompatible avec le principe de taxation dans le pays de consommation. Une telle approche ne serait pas cohérente avec le régime intracommunautaire des ventes à distance, qui impose, au dessus d'un certain seuil, la taxation dans le pays de destination au taux de ce pays. En revanche, l'identification dans un seul Etat présenterait un caractère incitatif pour favoriser la taxation effective des transactions dématérialisées : certes, il resterait avantageux de se localiser dans les pays où les taux sont les plus bas, mais de tels détournements de trafic internes à l'Union seraient moins attractifs que ceux consistant à se localiser hors de l'Union pour échapper à toute imposition.

Dans ces conditions, la proposition d'identification sur un portail électronique unique apparaît séduisante : culturellement et techniquement adaptée à des opérateurs actifs sur Internet, elle leur permettrait de déclarer en un point unique, en ventilant leurs ventes par Etat, et d'effectuer un paiement en ligne à chaque Etat, à son propre taux. Elle suppose que les opérateurs demandent à chaque client de communiquer son Etat de résidence (sachant qu'il faudra également distinguer les non-assujettis des assujettis qui pratiqueraient l'auto-liquidation).

Paradoxalement, cette proposition respecterait mieux le principe de taxation dans le pays de consommation pour les opérateurs des pays tiers que pour les opérateurs communautaires, si ceux-ci se voyaient appliquer la règle de l'Etat du prestataire. Par conséquent, si un tel dispositif était mis en place, la question de sa généralisation aux opérateurs communautaires se poserait sans doute. Elle serait de nature à assurer la cohérence avec le régime intracommunautaire des ventes à distance.

Il faut noter qu'une telle réflexion n'est pas isolée au niveau international : aux Etats-Unis, l'Association Nationale des Gouverneurs (*National Governors' Association*) envisage la mise en

place de portails électroniques pour réformer le système des *sales taxes* (cf plus haut).

Le Streamlined Sales Tax Project des gouverneurs des Etats des Etats-Unis

En mars 2001, 32 Etats participaient à cette réflexion visant en particulier à mettre fin à la quasi-absence de taxation des ventes à distance et du commerce électronique aux Etats-Unis. L'idée est d'harmoniser les législations des Etats (champ d'application des *sales taxes*, exonérations) à l'exception des taux. Un modèle de législation a été préparé par l'Association nationale des gouverneurs. En mars 2001, il avait déjà été adopté (au moins partiellement) par 19 Etats.

Des portails électroniques (gérés par des entreprises privées qui joueraient donc le rôle de « représentants fiscaux ») permettraient aux redevables de calculer et de payer la taxe due aux Etats dans lesquels sont établis les clients de leurs ventes à distance. Une première expérimentation a eu lieu fin 2000.

Toutefois, ce projet suppose, pour être mené à bien, le vote d'une loi fédérale permettant d'obliger les opérateurs de vente à distance à collecter les *sales taxes* sur leurs ventes dans d'autres Etats, ce qui n'est pas possible actuellement compte tenu de la jurisprudence de la Cour suprême (cf encadré plus haut). Début 2001, des propositions ont été déposées en ce sens au Congrès.

## 2

### **Le remboursement de la TVA aux non-établis**

#### **I. – Une procédure fréquemment utilisée**

##### **A. – Le droit applicable**

Le droit fiscal français avait prévu, dès la loi du 29 décembre 1978, un dispositif de remboursement de la TVA pour les entreprises procédant à des achats en France sans y réaliser elles-mêmes d'opérations taxables. La 8<sup>ème</sup> directive TVA n°1979/1072 du 6 décembre 1979 a généralisé et harmonisé ce dispositif, de façon à éviter les détournements de trafic au profit des économies des Etats acceptant le remboursement aux « non-établis ».

##### L'enjeu de la procédure : limiter les rémanences de TVA

Lorsque qu'une entreprise étrangère réalise en France des opérations taxables, elle est soumise aux mêmes obligations que les entreprises française en matière de TVA (identification, déclaration, paiement de la TVA). Un représentant fiscal en France doit être désigné s'il s'agit d'une entreprise d'un Etat tiers, cette obligation ayant été supprimée pour les entreprises communautaires par une directive du 17 octobre 2000 (qui devrait être transposée en droit français en 2001). La TVA acquittée en France peut alors être déduite (et éventuellement remboursée) selon les procédures de droit commun.

La situation est différente pour une entreprise qui ne réalise pas d'opérations imposables en France et n'y est pas établie. Même si elle est établie dans l'Union européenne, elle n'a pas la possibilité de déduire dans son pays d'établissement la TVA acquittée sur des biens et services achetés directement en France<sup>234</sup>, l'article 17-2 de la 6<sup>e</sup> directive prévoyant seulement la déduction de la « TVA due ou acquittée à l'intérieur du pays ». Les montants correspondants peuvent en revanche être remboursés par l'administration française dans le cadre de la procédure de « remboursement

<sup>234</sup> à distinguer de biens importés depuis la France, qui seraient évidemment soumis au régime des échanges intracommunautaires de biens.

aux non-établis » (article 17-4 de la 6<sup>e</sup> directive, précisée par la 8e directive TVA). Celle-ci permet donc d'éviter une rémanence de TVA sur certaines consommations intermédiaires. Elle est applicable (dans son principe, avec des modalités un peu différentes et un champ plus restreint) aux entreprises établies dans des États tiers.

Le dispositif est encadré par la directive : la demande ne peut porter que sur des périodes comprises entre 3 et 12 mois et doit être présentée dans un délai de six mois après la fin de l'année civile considérée ; le montant du remboursement ne peut être inférieur à 200 euros pour un trimestre, et 25 euros pour une année ; le remboursement aux entreprises doit être effectué en moins de six mois.

La 13<sup>ème</sup> directive TVA n°1986/560 du 17 novembre 1986 a étendu le dispositif de la 8<sup>ème</sup> directive aux entreprises établies dans un pays tiers<sup>235</sup>, en autorisant toutefois les États membres à limiter ce remboursement aux entreprises des pays ayant des dispositifs réciproques pour leurs propres taxes sur le chiffre d'affaires, et en laissant une grande marge dans la définition de la procédure de remboursement.

La France a transposé ces dispositions en étendant en fait le dispositif prévu pour les non-établis communautaires. Cependant, le remboursement est subordonné à une condition supplémentaire pour les entreprises établies hors de l'Union européenne, si leur État n'accorde pas la réciprocité<sup>236</sup> : la dépense doit être opérée en France dans un objectif de commercialisation, directe ou indirecte, en France<sup>237</sup>.

## B. – Les données quantitatives

L'essentiel des remboursements est opéré, comme cela paraît logique, au profit d'opérateurs de la Communauté (85% des montants remboursés en 1999).

---

<sup>235</sup> y compris les entreprises établies dans les TOM, à Mayotte, à Saint-Pierre et Miquelon, et en Guyane (où la TVA ne s'applique pas bien qu'il s'agisse d'un DOM).

<sup>236</sup> mais la réciprocité n'est en fait considérée comme acquise que pour les territoires tiers de Ceuta, Melilla et des Canaries.

<sup>237</sup> article 242 0 O de l'annexe II du CGI.

Les remboursements aux entreprises communautaires ont connu une progression régulière au cours des dernières années (tableau n°21), en nombre (les mandatements sont passés de 33 000 à environ 45 000 entre 1993 et 1999) et en montant (de 1,5 MdF à 2,1 MdF, soit de 0,23 à 0,32 milliard d'euros). En revanche, le montant du mandatement moyen est demeuré relativement stable, à hauteur d'environ 45 000 F (6 860 €). La plupart des opérateurs ne présentent qu'une seule demande de remboursement par an.

Quant aux demandes de remboursement présentées par les entreprises établies dans les pays tiers, elles se sont élevées à 8 530 en 1999 (17% de plus qu'en 1998), pour un montant de 362 MF (55,2 M€) en 1999, contre 297 MF (45,3 M€) en 1998.

*Tableau n° 21 : évolution des remboursements au titre de la 8<sup>ème</sup> directive (entreprises communautaires non-établies en France)*

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Nombre de mandatements	33 017	34 504	30 570	36 637	36 508	44 737	45 033
Montant mandaté (en MF)	1 550	1 541	1 161	1 715	1 518	2 145	2 097
Montants mandatés moyens (en F)	46 946	44 661	37 978	46 811	41 580	47 947	46 566

*Source : direction générale des impôts*

Au total, la procédure de remboursement aux non-établis mobilise environ 60 agents d'un service spécialisé de la direction générale des impôts.

La typologie des demandes est assez simple. Celles-ci sont composées :

- de demandes de remboursements de gazole acheté en France par des transporteurs, ou de réparations réalisées en France sur leurs véhicules. Il s'agit de demandes très nombreuses (60% en nombre), mais portant sur de petites sommes (15% des montants).

- de demandes de remboursement pour des dépenses relatives à des salons ou à des foires internationales (25% des demandes, 8% des montants) ;

- de remboursements pour des opérations relativement peu nombreuses, mais présentant des montants unitaires beaucoup plus

élevés (prestations de service au profit d'un bureau de liaison situé en France, dépenses de publicité et de promotion, etc). L'ensemble ne représente que 15% du nombre total des demandes, mais plus de 70% des montants. Ces demandes exigent des contrôles plus approfondis de la part de l'administration fiscale.

Les demandes de remboursement sont très concentrées sur les entreprises établies dans des pays limitrophes de la France<sup>238</sup>, dont la situation géographique centrale dans l'Union explique l'importance des remboursements liés à des activités de transport. La jurisprudence récente de la CJCE<sup>239</sup>, qui a conduit à taxer les droits de péage autoroutiers, devrait logiquement accroître sensiblement le nombre et le volume des demandes de remboursement.

## **II. – Une procédure insatisfaisante pour les entreprises**

Le nombre des rejets de demandes de remboursement reste important, quoiqu'en sensible diminution. Le taux de rejet (totaux ou partiels), qui atteignait 25% des demandes en 1997, est ainsi descendu à 15% en 1999. Il donne lieu, par ailleurs, à un contentieux important, les rejets conduisant à une saisine du tribunal administratif dans 8% des cas. Le flux annuel de dossiers contentieux traités s'élève à environ 700 (1,2% du nombre de demandes annuelles de remboursement).

Le dispositif de remboursement est généralement critiqué pour son formalisme, qui est réel. Ainsi, l'étude des rejets en instance contentieuse montre que leurs motifs sont, dans 80% des cas, de forme, et dans 50% de fond (certains rejets étant à la fois prononcés sur la forme et sur le fond). Parmi les rejets de forme, 60% ne correspondent qu'à l'absence de fourniture des originaux des factures, à des factures ne portant pas les mentions requises, ou à une durée de validité dépassée de l'attestation d'assujettissement à la TVA dans un autre Etat membre.

Les rejets pour des motifs de fond correspondent pour un tiers à une absence de réponse à une demande de précision, et pour un tiers à

---

<sup>238</sup> par ordre d'importance décroissante : Espagne, Allemagne, Royaume-Uni, Italie, Belgique, Pays-Bas.

<sup>239</sup> CJCE, 12 septembre 2000, *Commission c/ France*

l'existence d'opérations imposables en France<sup>240</sup>. Les cas de rejet pour lesquels les transactions n'ouvrent pas droit au remboursement, ou (s'agissant d'opérateurs d'Etats tiers) dont la preuve de commercialisation en France est insuffisante, sont en nombre beaucoup plus limité.

L'administration a récemment<sup>241</sup> assoupli ses exigences. En particulier, elle a renoncé à rejeter les demandes présentées sur des formulaires en langue étrangère. En revanche, il paraît difficile de revenir sur l'obligation de la fourniture de factures originales, prévue par la directive, et qui constitue l'une des seules garanties contre le détournement de la procédure à des fins d'escroquerie. Cette exigence est pourtant contraignante pour les entreprises, car celles-ci ont besoin de leurs factures originales pour satisfaire à leurs obligations fiscales et comptables nationales. Le service de la DGI chargé du remboursement aux non-établis, qui reçoit à ce titre environ 800 000 factures par an, doit renvoyer celles-ci aux entreprises.

Le récent arrêt *Monte dei Paschi di Siena*<sup>242</sup> ne va guère simplifier la gestion de cette procédure. En effet, la CJCE, qui avait jugé en 1996<sup>243</sup> que le droit à remboursement de la 8<sup>ème</sup> directive était également ouvert aux assujettis et redevables partiels à la TVA établis dans un autre Etat membre, en a précisé les modalités d'application : le montant de la TVA remboursable doit être calculé sur la base des opérations ouvrant droit à déduction dans l'Etat d'établissement (c'est-à-dire en appliquant les règles de prorata de cet Etat), mais en ne tenant compte que des opérations qui ouvriraient droit à déduction dans l'Etat auquel ce remboursement est demandé si elles y étaient effectuées<sup>244</sup>, ainsi que des dépenses ouvrant effectivement droit à déduction dans cet Etat<sup>245</sup>.

---

<sup>240</sup> qui interdisent le remboursement par la procédure spécifique aux non-établis et entraînent, inversement, une demande de paiement de la TVA qui est due par l'opérateur pour ses opérations imposables.

<sup>241</sup> par une instruction du 27 juillet 1999.

<sup>242</sup> CJCE, 13 juillet 2000, *Monte dei Paschi di Siena*, aff. 136/99

<sup>243</sup> CJCE, 26 septembre 1996, *Debouche*

<sup>244</sup> il convient donc de réduire le prorata de déduction calculé selon les règles de l'Etat d'établissement si les règles de l'Etat de remboursement sont plus restrictives en la matière.

<sup>245</sup> les dépenses spécifiquement exclues du droit à déduction dans l'Etat de remboursement ne peuvent donc être remboursées.

Les entreprises qui doivent recourir à la procédure de remboursement de la 8<sup>e</sup> directive dans plusieurs Etats membres sont donc confrontées à des disparités tenant au champ du droit à déduction, en l'absence d'harmonisation complète de celui-ci.

Par ailleurs, le délai de remboursement de six mois, prévu par la 8<sup>e</sup> directive pour les non-établis communautaires, et élargi en France aux résidents d'Etats tiers, est en lui-même relativement long par rapport à l'imputation ou même au remboursement trimestriel des crédits de TVA. La proportion des demandes dont la durée totale de paiement excède six mois peut être estimée entre 5 et 10%. La France n'a cependant pas fait l'objet d'une condamnation par la CJCE pour dépassement du délai, contrairement à certains autres Etats membres, comme l'Espagne et l'Italie.

### III. – Une évolution nécessaire

Outre l'assouplissement des formalités (cf plus haut), qui a probablement atteint ses limites, deux voies sont envisageables pour faciliter le remboursement aux non-établis.

#### A. – Multiplier les cas où l'entreprise étrangère est redevable de la TVA dans son propre Etat

Une telle approche restreint évidemment le champ de la procédure de remboursement aux non-établis puisque la TVA est à la fois payée et déduite dans l'Etat d'établissement de l'entreprise<sup>246</sup>.

En particulier, pourraient être visées les prestations de services réalisées à l'occasion de foires et salons, qui constituent une part importante des demandes de remboursement. En France, la plupart de ces prestations de services relèvent des prestations « matériellement localisables » (cf annexe 5), imposables dans l'Etat d'exécution de la prestation (location d'emplacements, travaux d'installation des stands, mise à disposition de stands, d'installations téléphoniques, de locaux aménagés, etc.). Le redevable de la TVA est actuellement le prestataire s'il est établi en France. Il serait envisageable de rendre redevable le preneur assujetti (comme pour les prestations immatérielles) s'il est établi dans un autre Etat membre, le droit à

---

<sup>246</sup> comme c'est le cas pour les acquisitions intracommunautaires de biens, ou pour les prestations de services immatérielles dont le preneur est un assujetti établi dans un autre Etat membre.



déduction étant alors exercé normalement dans cet Etat et non en France par la procédure de remboursement aux non-établis<sup>247</sup>.

Cette proposition ne résoudrait pas tous les problèmes, puisqu'elle ne ferait que réduire le volume des dépenses susceptibles d'ouvrir droit à remboursement. Une part importante des demandes de remboursement correspond en effet à des achats de biens, par exemple de gazole, qui ne semblent pas susceptibles de bénéficier d'un mécanisme d'autoliquidation.

## B. – Instaurer un droit à déduction transfrontalier

C'est cette dernière voie qui sous-tend la proposition de directive sur le régime du droit à déduction présentée par la Commission européenne en juin 1998 : le remboursement de la TVA dans l'Etat où la dépense est effectuée serait remplacé par un droit à déduction transfrontalier dans l'Etat d'établissement<sup>248</sup>. Ainsi, l'entreprise concernée procéderait à l'imputation (ou demanderait le remboursement) dans son propre Etat de la TVA acquittée dans un autre Etat membre.

Les conséquences de cette proposition seraient importantes :

- un système de restitution entre les Etats devrait être élaboré afin de respecter le principe de destination<sup>249</sup> et d'assurer la neutralité budgétaire de la réforme. L'Etat membre procédant au remboursement se ferait reverser la TVA par l'Etat membre dans lequel la dépense a été réalisée et la TVA initialement collectée<sup>250</sup>. La France devrait ainsi rembourser environ 2 MdF (0,30 Md€) par an à d'autres Etats membres, ce qui reste faible par rapport au total des recettes de TVA.

---

<sup>247</sup> ce qui assure la neutralité budgétaire d'une telle réforme, à condition que le champ du droit à déduction soit le même dans tous les Etats.

<sup>248</sup> il faut noter que cette proposition ne s'appliquerait qu'aux entreprises communautaires. Le mécanisme de la 13<sup>e</sup> directive resterait inchangé.

<sup>249</sup> ce principe (explicité dans le chapitre I de la première partie) suppose de taxer la consommation finale dans l'Etat de consommation. Si une entreprise établie dans un autre Etat membre déduit dans cet Etat la TVA sur une consommation intermédiaire réalisée en France, cette consommation intermédiaire est en fait taxée (en France) comme une consommation finale. Pour rétablir la logique économique de la TVA, la TVA déduite doit être remboursée par la France à l'Etat concerné.

<sup>250</sup> ce qui suppose évidemment que les assujettis déclarent la TVA acquittée dans d'autres Etats membres, en la ventilant par Etat.

- les règles applicables au droit à déduction ne seraient plus celles de l'Etat dans lequel la dépense a été réalisée, mais celles de l'Etat d'établissement. La combinaison avec le système de restitution imposerait une harmonisation plus poussée du droit à déduction entre les Etats, faute de quoi la restitution ne correspondrait pas à la déduction opérée par l'entreprise. Une telle harmonisation est du reste souhaitable pour des raisons économiques (cf première partie, chapitre III).

- le contrôle du droit à déduction pourrait être amélioré, l'administration fiscale de l'Etat d'origine étant mieux à même de connaître l'entreprise concernée que l'administration fiscale de l'Etat de l'achat, en particulier lorsque le remboursement est géré par un service unique éloigné du terrain.

En définitive, il est probable que la combinaison de ces deux solutions complémentaires serait souhaitable :

- l'autoliquidation, applicable aux prestations de services, réduirait le volume des demandes de remboursement des non-établis.

- la mise en place d'un droit à déduction transnational serait un facteur de simplification réel pour les entreprises. Elle suppose une harmonisation préalable du droit à déduction (souhaitable à d'autres égards) et la création d'un mécanisme de restitution entre Etats. Ce dernier aspect ne paraît pas rédhibitoire, car les restitutions seraient faibles en montant (0,3 % des recettes nettes de TVA en France).

### 3

## **D'autres simplifications des règles de territorialité sont possibles**

### **I. – Redéfinir la règle de territorialité générale applicable aux prestations de services**

En principe, les prestations de services sont imposables dans l'Etat du prestataire. Cependant, dès lors que le prestataire et le preneur sont établis dans des Etats différents, la règle de l'Etat du prestataire est contraire au principe de taxation dans l'Etat de consommation. C'est la raison pour laquelle les dérogations ont tendance à se multiplier (ainsi en 1999 lors de l'adoption de la directive sur les services de télécommunications), au prix de négociations longues et parfois conflictuelles avec la Commission. A l'heure actuelle, la règle de l'Etat du prestataire n'est en fait que d'application résiduelle pour les prestations effectivement échangées internationalement (cf annexe 5).

Il n'en demeure pas moins que la règle générale demeure applicable en l'absence de dérogation expresse<sup>251</sup>, et notamment lorsqu'apparaît une nouvelle catégorie de services qui n'est pas encore incluse dans la liste limitative de dérogations. Le cas du commerce électronique, étudié plus haut, en est un bon exemple : la proposition de directive actuellement en discussion devrait introduire une dérogation supplémentaire à la règle de l'Etat du prestataire. Plus généralement, on peut penser que les services nouveaux sont plus fréquemment susceptibles d'être rendus à distance, ce qui fait disparaître la coïncidence entre l'Etat du prestataire et l'Etat du preneur, et met en exergue les défauts de la règle de territorialité de base.

En réalité, la tendance dominante est à un régime de taxation inspiré de celui applicable aux échanges de biens :

---

<sup>251</sup> ainsi que l'a rappelé la CJCE (CJCE, 2 mai 1996, *Faabord-Gelting Linien*, aff. 231/94).

- lorsque le prestataire et le preneur sont établis dans un même Etat, le redevable est le prestataire.

- lorsque le prestataire a pour client un non-assujetti d'un autre Etat membre, pour des raisons pratiques, la taxation se fait dans l'Etat du prestataire, celui-ci étant redevable. On retrouve le régime des ventes de biens sur place aux particuliers.

- en revanche, lorsque le client est un assujetti d'un autre Etat membre, la taxation se fait dans l'Etat du preneur, le preneur étant redevable. Il auto-liquide la taxe, et, en général, la déduit immédiatement (en fonction des règles de droit à déduction applicables). Le mécanisme est le même que pour une acquisition intracommunautaire de biens.

- lorsque le preneur est situé dans un pays tiers, la prestation de services n'est pas imposée dans la Communauté (comme dans le régime des exportations de biens).

La Commission, dans sa communication du 7 juin 2000 (précitée), indique elle-même *« qu'une tendance certaine recommande d'étendre le champ d'application de la taxation à l'endroit où se situe le client, voire même d'en faire la règle de principe des taxations des services »*.

Au total, la règle de l'autoliquidation pourrait donc avantageusement se substituer, entre assujettis établis dans deux Etats membres différents, à la règle de l'Etat du prestataire actuellement en vigueur.

Cette solution générale permettrait également d'éviter les difficultés et les risques de contentieux inhérents à la technique actuelle, consistant à énumérer limitativement (dans la 6<sup>e</sup> directive) les catégories de prestations de services pour lesquelles l'auto-liquidation est applicable (cf annexe 5).

## **II. – Améliorer le régime des ventes à distance**

### **A. – Un mécanisme complexe**

Le régime dit des ventes à distance<sup>252</sup> concerne les cas où un particulier<sup>253</sup> acquiert un bien meuble auprès d'un vendeur assujetti

---

<sup>252</sup> article 28 ter B-2 de la 6<sup>e</sup> directive.

d'un autre Etat membre, qui se charge lui-même du transport ou de l'expédition du bien acheté, ou le fait faire pour son compte.

Compte tenu des différentiels de taux existants entre les différents Etats membres pour un même bien, l'application complète du régime normal (taxation dans l'Etat de départ) prévu, par défaut, pour les livraisons à des non-assujettis, a été écartée pour les ventes à distance les plus importantes, afin d'éviter les détournements de trafic.

Le lieu de la livraison ne demeure l'Etat de départ des livraisons, c'est-à-dire celui du vendeur, que si le total des opérations réalisées par un même opérateur dans un même Etat membre est inférieur à un seuil annuel fixé par la 6<sup>e</sup> directive. L'appréciation du seuil se fait toutefois après exclusion des produits soumis à accises, pour lesquels la taxe est toujours due dans l'Etat d'arrivée, quel que soit le montant des ventes. Si le seuil est dépassé, l'imposition se fait dans l'Etat de destination.

En outre, les opérateurs peuvent opter, pour une durée de deux années civiles, pour l'imposition complète dans l'Etat de destination, qu'ils dépassent ou non le seuil applicable dans celui-ci. Cette option est intéressante lorsque l'Etat de destination a un taux de TVA inférieur à celui de l'Etat de départ, ce qui permet de réduire le prix TTC acquitté par l'acheteur.

Le seuil peut prendre deux valeurs, au choix de l'Etat de destination : par défaut, il est fixé à 100 000 euros, mais, aux termes de la directive, si « *l'Etat membre craint que ce seuil conduise à de sérieuses distorsions de concurrence* », le seuil peut être réduit à 35 000 euros. Les Etats-membres se répartissent en deux groupes :

- six Etats (Allemagne, Autriche, France, Luxembourg, Pays-Bas, Royaume-Uni) ont choisi le seuil normal de 100 000 euros,
- les neuf autres ont choisi le seuil spécial de 35 000 euros.

Une connaissance très limitée de l'importance du régime fiscal des ventes à distance

Le montant des ventes par correspondance réalisées par des opérateurs français est estimé par la FEVAD (Fédération des entreprises de vente à distance) à environ 50 MdF (7,62 Md€), ce qui représente 2,3% du commerce de détail total. Le montant moyen des commandes est d'environ 330 francs,

<sup>253</sup> ou une personne bénéficiaire du régime dérogatoire ou PBRD (cf annexe 5).

constant depuis 1995, et le montant annuel moyen des achats par foyer français acheteur est d'environ 2 100 francs. A titre de comparaison, le seuil de 700 000 francs retenu pour la taxation en France de ventes à distance par des opérateurs communautaires correspond donc à environ 2 100 commandes individuelles par an, ce qui est relativement faible. La vente à distance n'a pas, par ailleurs, la même importance pour tous les Etats membres, en raison des habitudes de consommation nationales. Ainsi, le chiffre d'affaires de vente à distance par habitant est très faible en Espagne (16 euros par habitant et par an<sup>254</sup>) et en Italie (13 euros), limité en Belgique, moyen en Autriche, en France et dans les Etats scandinaves, mais beaucoup plus élevé en Allemagne (246 euros).

Ces données ne sont cependant pas représentatives du régime fiscal des ventes à distance, dans la mesure où les montants indiqués ne permettent pas de distinguer les ventes réalisées dans d'autres Etats membres. En outre, les opérateurs les plus importants, qui concentrent l'essentiel du chiffre d'affaires et ont fortement développé leur activité internationale, ne sont pas soumis au régime fiscal des ventes à distance, puisqu'ils sont organisés en filiales dans chaque pays.

L'administration fiscale ne dispose d'aucun moyen d'information propre en l'absence d'obligation déclarative spécifique. Seul un alourdissement des obligations des assujettis, inspiré des pratiques du Portugal et de l'Italie, permettrait d'avoir connaissance de l'importance du chiffre d'affaires des entreprises françaises procédant à des ventes à distance vers les autres Etats membres.

## B. – Un régime critiqué

Le régime des ventes à distance présente plusieurs imperfections, relevées tant par la Commission européenne que par l'administration fiscale française :

- le régime est particulièrement complexe à appliquer pour un même opérateur, qui doit suivre l'évolution de son chiffre d'affaires dans chaque Etat membre, en tenant compte des différents seuils.

- il n'existe pas de dispositif de contrôle efficace par l'Etat de destination du chiffre d'affaires des opérateurs établis dans d'autres Etats membres. En particulier, le franchissement du seuil, qui déclenche l'imposition dans le pays de destination, est difficile à détecter.

- de surcroît, l'information sur l'exercice éventuel de l'option pour l'imposition dans l'Etat membre d'arrivée n'est pas transmise automatiquement par l'administration fiscale du vendeur à celle de l'Etat de destination, qui ne peut donc pas en contrôler l'application. –

---

<sup>254</sup> source : FEVAD (2000).

- l'obligation d'acquitter la taxe dans le pays d'arrivée pour les ventes dépassant le seuil suppose, pour les opérateurs, soit de se faire identifier à la TVA dans cet Etat, soit d'y désigner un représentant fiscal, ce qui multiplie les procédures administratives. Ces charges administratives devraient être partiellement allégées par la directive du 17 octobre 2000 qui supprime toute obligation de désignation d'un représentant fiscal pour les opérateurs des Etats membres.

- l'absence de seuil pour les produits soumis à accises (boissons alcoolisées notamment), pour lesquelles les ventes intracommunautaires à des particuliers peuvent être significatives, rend le mécanisme encore plus lourd pour les petits opérateurs, puisque l'impôt est alors toujours dû dans l'Etat de destination.

La Commission européenne a relevé ce problème dès 1994<sup>255</sup>, en concluant que la seule solution consisterait à admettre les opérateurs, non établis, au bénéfice de la franchise de base dans chacun des Etats membres dans lesquels ils opèrent, y compris pour la vente à distance. Il faudrait alors considérer que la franchise en base accordée par l'Etat d'établissement est valable dans tous les Etats membres, ce qui ne va pas de soi, car la franchise n'est à l'heure actuelle qu'une faculté ouverte aux Etats, qui l'appliquent dans des conditions très différentes<sup>256</sup>.

### C. – Plusieurs évolutions sont envisageables

La mise en place d'échanges d'informations systématiques entre administrations fiscales sur les franchissements de seuil et l'exercice de l'option est hautement souhaitable. Elle pourrait se faire, soit par l'intégration des ventes à distance dans le système VIES<sup>257</sup>, soit, à plus court terme, par des conventions bilatérales.

Pour le reste, deux axes d'évolution opposés sont a priori concevables.

#### 1. – Accroître la part des ventes taxées dans l'Etat d'origine

- soit par la suppression du régime particulier applicable aux ventes à distance au profit du régime général des achats sur place par

---

<sup>255</sup> rapport de novembre 1994 sur le fonctionnement du régime transitoire

<sup>256</sup> deux Etats membres n'ont pas de franchise.

<sup>257</sup> cf deuxième partie, chapitre III.

les particuliers. Cette solution, si elle présente l'avantage de la simplicité pour les opérateurs, pose le problème de la concurrence fiscale par les taux, et conduirait à s'écarter davantage du principe de taxation dans le pays de consommation<sup>258</sup>.

- soit le relèvement du seuil. C'est la solution actuellement envisagée par la Commission européenne, dans sa communication du 7 juin 2000. Cette orientation, moins radicale que la précédente, revient également à augmenter la part des ventes à distance imposée dans l'Etat de départ, pour simplifier les obligations d'identification et de déclaration des opérateurs dans l'Etat de destination. Elle accroît également le risque de distorsion de concurrence par les taux, et de pertes de recettes nettes pour les Etats « acheteurs ». Par ailleurs, elle ne règle pas la question du contrôle du franchissement du seuil.

## **2. – Accroître la part des ventes taxées dans l'Etat de destination**

- soit par la diminution du seuil, de façon à ce que seuls les opérateurs de très petite taille soient exclus du dispositif d'imposition dans l'Etat de consommation. Toutefois, les difficultés de contrôle ne seraient pas résolues par ce dispositif, qui accroîtrait les obligations déclaratives des petits opérateurs.

- soit, de manière encore plus drastique, par l'alignement sur le régime des biens soumis à accises, c'est-à-dire la suppression du seuil (qui revient à un alignement sur le régime des livraisons intracommunautaires à des assujettis). Cette solution éliminerait les difficultés liées au contrôle du droit d'option et du franchissement de seuil, mais maintiendrait celle du contrôle de la déclaration dans l'Etat de destination. En revanche, elle accroîtrait manifestement les obstacles administratifs pour les petits opérateurs, en rendant leur identification à la TVA obligatoire dans tous les Etats dans lesquels ils effectuent des ventes à distance. Toutefois, cet obstacle pourrait être contourné si un portail électronique commun permettait à la fois l'identification et le paiement de la taxe à l'Etat de destination, selon le modèle désormais envisagé pour la taxation du commerce électronique (cf plus haut)<sup>259</sup>.

- une dernière solution consisterait à imposer les ventes à distance dans l'Etat de départ (ce qui est un facteur de simplification

---

<sup>258</sup> dont les justifications économiques ont été présentées dans le chapitre I de la première partie.

<sup>259</sup> un tel mécanisme serait également utile en cas de simple baisse du seuil.



pour les opérateurs, le seuil pouvant alors être supprimé), en mettant en place un mécanisme de reversement des recettes à l'Etat de destination. Outre les difficultés pratiques et politiques liés au mécanisme de compensation, un tel dispositif créerait des problèmes de concurrence fiscale, les ventes étant imposées au taux de l'Etat de départ<sup>260</sup>.

### 3. – Une solution possible

Les difficultés du contrôle fiscal doivent d'abord être résolues par un développement des échanges d'information entre administrations fiscales sur les ventes à distance, aujourd'hui presque inexistantes.

S'agissant du régime lui-même, il paraît souhaitable de maintenir autant que possible la taxation dans le pays de destination, et donc d'écarter toute hausse du seuil. Il convient plutôt :

- dans un premier temps, de faciliter concrètement l'identification et le paiement dans l'Etat de destination par la mise en place de portails électroniques ;

- d'envisager une baisse puis une suppression du seuil, les opérateurs bénéficiant de la franchise dans le pays d'origine restant toutefois hors du dispositif de taxation dans le pays de destination.

## III. – Clarifier la notion d'établissement stable

L'existence d'un établissement stable est l'un des critères principaux de détermination du lieu d'imposition des prestations de service, qu'il s'agisse de l'application de la règle de base (lieu d'établissement du prestataire) ou d'une des règles dérogatoires relative aux prestations immatérielles (lieu d'établissement du preneur assujetti). Or, à l'heure actuelle, la 6<sup>e</sup> directive ne donne aucune définition précise (et commune aux différents Etats membres) de l'établissement stable. Cette lacune peut conduire à des cas de non-imposition ou de double imposition.

---

<sup>260</sup> sauf à imaginer de les taxer au taux de l'Etat d'arrivée, la taxe étant cependant versée à l'administration fiscale de l'Etat de départ, au prix cependant d'une grande complexité du dispositif.

## A. – Un concept qui reste flou

C'est d'une part, à l'administration nationale, d'autre part, à la jurisprudence, communautaire et nationale, qu'il est revenu de préciser la définition de l'établissement stable. La cohérence entre les différentes approches n'est pas parfaite.

### 1. – La jurisprudence communautaire

Pour la CJCE, qui ne s'est prononcée pour la première fois qu'en 1985<sup>261</sup>, le rattachement d'une prestation à un établissement autre que le siège social n'entre en ligne de compte que si ledit établissement présente une consistance minimale :

- par la réunion de moyens humains et techniques nécessaires à la prestation.

- par le caractère permanent de cette réunion,

- et par une condition de destination, les moyens humains et techniques devant être nécessaires aux prestations de services considérées.

L'arrêt Berkholz a introduit, parallèlement, une condition de subsidiarité entre l'établissement stable et le siège social (si celui-ci est situé dans un autre pays), qui n'est pas explicite dans le texte de la 6ème directive, puisque celle-ci (article 9-1) place sur le même plan, sans les hiérarchiser de manière explicite, « *l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue* ». Ainsi, pour la Cour, le rattachement à un établissement stable n'est pertinente que si les prestations considérées ne peuvent être utilement rattachées au siège, et si le rattachement au siège « *ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal, ou crée un conflit avec un autre Etat membre* ».

Cette interprétation a pour objet d'écarter les risques de double imposition, d'une part par l'Etat du siège, d'autre part par l'Etat de l'établissement stable. Elle ouvre la possibilité d'éventuelles délocalisations du siège, notamment dans des pays tiers, pour éviter l'assujettissement à la TVA communautaire des prestations de services rendues par les établissements stables.

---

<sup>261</sup> CJCE, 4 juillet 1985, *Berkholz* (confirmé par la suite par CJCE, 20 février 1997, *DFDS*, et CJCE, 7 mai 1998, *Lease Plan Luxembourg*).

Pour éviter ce type de risque, la CJCE a pu parfois faire prévaloir, en sens contraire, la notion d'établissement stable sur celle du siège de la société mère<sup>262</sup>.

La position de la CJCE reste donc, en définitive, assez difficile à interpréter.

## 2. – La jurisprudence administrative française

Le Conseil d'Etat, pour sa part, et à l'occasion de trois contentieux liés au remboursement de la TVA aux assujettis non établis, a défini l'établissement stable par la « *disposition personnelle et permanente d'une installation comportant les moyens humains et techniques nécessaires à la prestation du service* »<sup>263</sup>, ce qui se rapproche de la jurisprudence de la CJCE. En l'espèce, la juridiction administrative a donné tort à l'interprétation de l'administration française, en ce que les moyens dont dispose l'entreprise étrangère en France doivent être détenus directement par elle pour constituer un établissement stable<sup>264</sup>.

En revanche, le Conseil d'Etat n'a pas retenu explicitement le critère de subsidiarité du rattachement à l'éventuel établissement stable.

## 3. – L'interprétation de l'administration fiscale française

Pour l'administration fiscale, doit être considéré comme un établissement stable tout centre d'activité où l'assujetti effectue de manière régulière des opérations imposables, ce qui peut englober un bureau, une usine, un atelier ou un chantier, dirigé par le chef d'entreprise ou par un préposé ayant le pouvoir d'engager les opérations pour le compte de celui-ci. Cette position se rapproche de celle de la CJCE, sans l'épouser totalement.

---

<sup>262</sup> CJCE, 20 février 1997, *Commissioners of Customs and Excise c/ DFDS*

<sup>263</sup> Conseil d'Etat, 31 janvier 1997, *Hofman et Gebhart*

<sup>264</sup> Ainsi, le fait qu'une entreprise étrangère confie à une entreprise française, en qualité de mandataire, la location simple de ses navires de plaisance, ne fait pas de cette entreprise française un établissement stable en France de l'entreprise étrangère.

## B. – L'intérêt d'une définition précise inspirée de celle retenue pour les impôts directs

La Commission européenne avait elle-même proposé, dès 1984, mais sans succès, de définir l'établissement stable.

La définition de ce concept pourrait s'inspirer de celle utilisée en matière d'impôts directs. En effet, l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE sur l'imposition des bénéficiaires des entreprises est sensiblement plus précise que le droit applicable en matière de TVA. Elle renvoie à une notion connexe « d'installation fixe d'affaires ». Cette définition couvre certains cas explicitement cités : siège de direction, succursale, bureau, usine, atelier, lieu d'extraction de ressources naturelles. Inversement, elle exclut d'autres cas, limitativement énumérés, correspondant à des activités préparatoires ou auxiliaires de l'activité normale de l'entreprise, à des opérations de stockage, de livraison, de transformation par une autre entreprise, ou encore à l'utilisation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations.

Actuellement, malgré leur proximité conceptuelle, les deux notions d'établissement stable diffèrent sur certains points. Ainsi, le modèle de convention de l'OCDE ne requiert pas que l'entreprise soit directement propriétaire de l'installation par laquelle elle exerce son activité (contrairement à la jurisprudence du Conseil d'Etat en matière de TVA). De même, il peut y avoir établissement stable en matière d'impôts directs dans le cas d'un agent dépendant habilité à conclure des contrats, alors que s'agissant de la TVA, la jurisprudence administrative française<sup>265</sup> s'est prononcée en sens contraire.

Il faut noter que certains Etats membres ont retenu une définition de l'établissement stable en matière de TVA beaucoup plus proche, littéralement, de celle de l'OCDE. Tel est notamment le cas de l'Espagne et de l'Allemagne.

Une approche plus cohérente des deux notions constituerait donc une simplification fiscale utile. Cette réflexion commune apparaît d'autant plus opportune que la notion d'établissement stable fait parallèlement l'objet de réflexions au sein de l'OCDE en ce qui concerne son adaptation au commerce électronique.

---

<sup>265</sup> CAA de Paris, 30 mars 1995, *Société Monte dei Paschi di Siena*

#### **IV. – Simplifier et élargir la taxation des transports internationaux de voyageurs**

Les transports internationaux de voyageurs sont normalement taxés en fonction de la distance parcourue dans chaque Etat membre (article 9-2 b de la 6<sup>e</sup> directive), ce qui les rattache à la catégorie des prestations de services « matériellement localisables » (cf annexe 5).

En pratique, la plupart des Etats utilisent la faculté<sup>266</sup> de continuer à exonérer la partie nationale des transports internationaux. Ainsi, la France exonère :

- les transports aériens et maritimes de voyageurs en provenance ou à destination d'un pays étranger (même à l'intérieur de l'Union européenne) et des DOM<sup>267</sup>. Cette exonération étant appliquée par tous les Etats membres, elle aurait pu être intégrée dans le texte même de la directive.

- les transports ferroviaires de voyageurs en transit en France, les transports effectués par les trains internationaux pour certaines liaisons<sup>268</sup>, et les transports du « shuttle » (pour éviter de fausser les conditions de la concurrence avec les transports maritimes exonérés, et pour réduire le prix des billets au démarrage de la liaison fixe transmanche) ;

- les transports routiers de voyageurs résidents à l'étranger (hors DOM), en transit en France, et circulant en groupe d'au moins dix personnes.

En revanche, les transports internationaux sur les eaux intérieures sont soumis à la TVA (par exemple les transports sur le Rhin ou sur la Moselle).

La Commission européenne avait présenté en 1992 une proposition de directive élargissant notamment la règle du lieu de départ, initialement à tous les types de transports de personnes, avant de la restreindre aux transports par route et sur les eaux intérieures. Cette proposition présentait l'inconvénient majeur d'une obligation d'identification à la TVA et (dans certains cas) de désignation d'un représentant fiscal dans chacun des Etats de départ des transports.

---

<sup>266</sup> ouverte par l'article 28-3 et l'annexe F de la 6e directive.

<sup>267</sup> cf annexe 8 sur le cas particulier des liaisons aériennes et maritimes avec la Corse.

<sup>268</sup> la liste des 52 liaisons concernées est fixée par l'article 24 A de l'annexe IV du CGI.

Il a également été considéré que la soumission à la TVA dans l'Etat de départ pourrait aisément être contournée et, naturellement, que les différences de taux pourraient entraîner des détournements de trafic. La proposition de la Commission a finalement été retirée en 1997, faute d'accord entre les Etats membres.

La situation est désormais sensiblement différente : la suppression de l'obligation de représentation fiscale pour les assujettis établis dans l'Union européenne, décidée en octobre 2000<sup>269</sup> allégerait sensiblement les contraintes imposées aux opérateurs, et l'extension de la règle du lieu de départ mériterait d'être réexaminée, afin de supprimer l'exonération de fait des transports internationaux de voyageurs<sup>270</sup>.

En effet, la seule obligation d'identification fiscale dans les différents Etats de départ ne constitue pas un obstacle significatif pour des opérateurs de transports, dont l'activité est par nature internationale. Par ailleurs, cette contrainte ne paraît pas avoir créé de problèmes insurmontables pour les transports intracommunautaires de biens, pour lesquels la règle du lieu de départ s'applique le plus souvent (cf annexe 5).

## **V. – Supprimer le régime de livraison avec montage ou installation**

Le régime des échanges intracommunautaires de biens ne s'applique pas dans le cas d'une livraison, entre deux Etats membres, qui s'accompagne d'une installation ou d'un montage du bien échangé, dans l'Etat de destination<sup>271</sup>.

Dans ce cas, l'opération est considérée comme imposable dans l'Etat de destination, non pas comme acquisition intracommunautaire, mais comme livraison échappant au régime intracommunautaire proprement dit, l'introduction des matériels nécessaires au montage n'étant pas elle-même considérée comme une acquisition intracommunautaire. C'est donc le vendeur, parce qu'il procède à un montage ou à une installation, qui est le redevable, et non l'acheteur. Si le vendeur est établi dans un Etat tiers, il est imposé deux fois, à

---

<sup>269</sup> directive n°2000/65/CE du 17 octobre 2000.

<sup>270</sup> cf première partie, chapitre III sur les conséquences économiques des exonérations de TVA.

<sup>271</sup> articles 8-1a et 28 ter B-1 de la 6<sup>e</sup> directive.

l'importation des matériels servant au montage, puis à l'installation du bien lui-même, avec droit à déduction de la TVA initialement acquittée sur l'importation<sup>272</sup>. Cette règle dérogatoire a donc pour effet de faire prévaloir la prestation accessoire à la livraison, tout en conservant le principe selon lequel il s'agit d'une opération concernant des biens meubles.

La notion de montage ou d'installation n'est pas précisée dans la 6<sup>e</sup> directive. De ce fait, les Etats membres peuvent lui donner un contenu et un périmètre relativement variables. Le comité TVA<sup>273</sup> a ainsi été amené à arrêter un avis de principe sur ce point, excluant en particulier la notion de montage pour les services d'importance mineure annexes à une livraison, comme le branchement d'une machine ou le raccordement à un tuyau. Inversement, certains Etats, comme la Belgique ont, par voie de circulaire, renoncé à ce régime spécifique.

Il pourrait donc être utilement envisagé de modifier la 6<sup>e</sup> directive pour supprimer cette procédure particulière (d'application relativement fréquente), la livraison d'un bien monté ou à monter ne présentant pas nécessairement une différence telle qu'elle exige un traitement spécifique la distinguant d'une acquisition intracommunautaire stricto sensu<sup>274</sup>.

## **VI. – Adapter le seuil du régime dérogatoire de taxation des acquisitions intracommunautaires**

### **A. – Le dispositif applicable**

Par dérogation aux règles générales d'imposition des échanges intracommunautaires, les acquisitions intracommunautaires réalisées par des personnes morales non assujetties (administrations notamment), par les assujettis ne réalisant que des opérations ne

---

<sup>272</sup> le vendeur doit également désigner un représentant fiscal en France. C'était aussi le cas pour un vendeur établi dans un autre Etat membre jusqu'à la directive n°2000/65/CE du 17 octobre 2000.

<sup>273</sup> cf la troisième partie.

<sup>274</sup> cette proposition est cohérente avec une modification de la procédure de remboursement aux non-établis : en effet, l'entreprise procédant au montage aurait la possibilité de déduire directement dans son Etat d'établissement la TVA éventuellement supportée (dans le pays de montage) sur les biens et services utilisés pour le montage du bien livré.

permettant pas la déduction de la TVA sur leurs achats (bénéficiaires de la franchise), ou par des exploitants agricoles bénéficiant du remboursement forfaitaire ne sont pas imposées dans le pays de destination. Dans ce cas, c'est le fournisseur qui est redevable<sup>275</sup>. Toutefois, le régime dérogatoire ne s'applique ni aux moyens de transport neufs (toujours taxés dans le pays de destination, suivant le régime spécifique applicable aux achats des particuliers) ni aux produits soumis à accises.

En outre, ce régime n'est applicable que sous réserve d'un seuil d'acquisitions annuel (hors moyens de transports neufs et produits soumis à accises). Au-delà du seuil, le bénéfice du régime dérogatoire est perdu, et l'acheteur devient un redevable normal de la TVA pour ses acquisitions intracommunautaires (il doit être identifié à la TVA et procéder à une déclaration). La 6<sup>e</sup> directive ouvre une certaine marge de manœuvre en l'espèce, le seuil étant déterminé librement par l'Etat membre, dans la limite basse de 10 000 euros<sup>276</sup> :

- deux Etats (Irlande et Grande Bretagne) ont choisi un seuil très élevé (52 000 livres au Royaume-Uni en 2000) ;

- les autres Etats membres ont choisi le seuil arrondi, dans leur monnaie nationale, le plus proche du seuil plancher déterminé par la directive. La France a ainsi retenu un seuil de 70 000 francs. Par souci de simplification, la doctrine administrative considère que le premier achat conduisant au dépassement du seuil est réalisé entièrement au-delà du seuil, ce qui tend à abaisser celui-ci.

Le nombre de personnes bénéficiaires du régime dérogatoire (PBRD) qui demeurent en deçà du seuil, n'est pas connu, en l'absence de déclaration. Seuls sont identifiables les PBRD ayant (au cours d'une année donnée) opté pour le paiement de TVA en France au premier franc, ou dépassé le seuil de 70 000 F. Leur nombre est relativement faible, mais il est passé de 3322 en 1996 à 5929 en 1999.

## B. – L'articulation avec le dispositif de la franchise

Les deux régimes de la franchise et des PBRD n'ont pas de lien direct apparent, autre que le fait que le second soit prévu en particulier pour les bénéficiaires du premier. Toutefois, leur coexistence peut

---

<sup>275</sup> l'acquéreur peut toutefois opter pour le paiement de la TVA sur ses acquisitions intracommunautaires.

<sup>276</sup> article 28 bis 1 bis b de la 6<sup>e</sup> directive



---

poser certains problèmes, un bénéficiaire de la franchise en base pouvant être exclu du régime des PBRD.

En effet, dès lors que le seuil de la franchise nationale excède fortement celui du régime des PBRD (ce qui est le cas en France depuis 1998), les bénéficiaires de la franchise en base peuvent fréquemment être exclus du régime dérogatoire (par exemple s'ils se fournissent essentiellement dans d'autres Etats membres) et donc avoir à faire face aux obligations de droit commun imposées aux assujettis procédant à des acquisitions intracommunautaires (c'est-à-dire identification, déclaration et paiement de la TVA en tant qu'acquéreur, etc.).

Par conséquent, le relèvement du seuil de la franchise en base, qui est en lui-même une mesure de simplification importante<sup>277</sup>, justifierait, par cohérence, un relèvement du seuil du régime dérogatoire appliqué en France, dont l'incidence budgétaire serait, en tout état de cause, très limitée.

---

<sup>277</sup> cf première partie, chapitre III

### **Conclusion**

**La bonne application des règles de territorialité présente une importance cruciale compte tenu de l'intégration croissante des économies européennes et du développement du commerce électronique.**

**Il serait souhaitable de modifier le droit communautaire dans le sens suivant :**

**- commerce électronique : s'agissant des ventes aux assujettis, les règles applicables aux prestations immatérielles (auto-liquidation) pourraient être étendues ; s'agissant des ventes d'opérateurs extra-communautaires à des non-assujettis communautaires, une identification unique par le biais d'un portail électronique semble la solution à privilégier. Un tel portail permettrait le paiement de la TVA due à chaque Etat de consommation à son propre taux.**

**- procédure de remboursement aux non-établis : elle pourrait être simplifiée, à la fois par extension du champ de l'auto-liquidation et par création d'un droit à déduction transfrontalier, assorti d'un mécanisme de restitution entre Etats, portant sur des montants limités.**

**- règles de territorialité applicables aux prestations de services : pour les opérations entre assujettis établis dans deux Etats membres différents, la règle de l'auto-liquidation devrait toujours s'appliquer par défaut (imposition dans l'Etat du preneur assujetti), au lieu de la règle actuelle d'imposition dans l'Etat du prestataire.**

**- régime des ventes à distance : les difficultés de l'exercice du contrôle pourraient être atténuées par des échanges systématiques d'informations (notamment sur le franchissement du seuil et le choix de l'option) entre Etats membres. L'identification et le paiement de la TVA dans le pays de destination pourraient être facilités s'ils étaient réalisés par voie électronique. Il serait alors possible de réduire puis de supprimer le seuil.**

**- notion d'installation stable : elle devrait être définie plus précisément dans les textes communautaires, selon une approche harmonisée avec celle retenue par l'OCDE pour les impôts directs.**

**- taxation des échanges internationaux de voyageurs : la règle de taxation dans l'Etat de départ pourrait être étendue.**

**- régime de livraison avec installation et montage : il pourrait être supprimé.**

**Au niveau national, le seuil du régime dérogatoire des acquisitions intracommunautaires devrait être relevé, par cohérence avec le relèvement du seuil de la franchise de TVA en 1998.**

## Chapitre III

### **Mieux recouvrer la TVA**

# 1

## Simplifier certaines règles de recouvrement

### I. – Le remboursement des crédits de TVA

La taxe déductible qui n'a pu faire l'objet d'une imputation est susceptible de faire l'objet d'un remboursement (article 271 IV du CGI), sous les conditions suivantes<sup>278</sup> :

- le remboursement ne peut intervenir que sur demande ;
- il est en principe annuel, mais peut être trimestriel si les deux conditions suivantes sont remplies : chacune des déclarations mensuelles du trimestre doit faire apparaître un crédit de TVA<sup>279</sup> ; le remboursement doit porter sur un minimum de 5000 francs (762 euros) ;
- le remboursement trimestriel ne peut intervenir qu'au terme d'un trimestre civil et non d'une période quelconque de trois mois.

Les entreprises relevant du régime réel normal qui réalisent des exportations ou des livraisons intracommunautaires bénéficient d'une procédure spéciale de remboursement, nettement plus avantageuse (article 242-0-F de l'annexe II du CGI) :

- le remboursement est mensuel dès lors que le redevable souscrit des déclarations mensuelles ;
- il n'existe pas de montant minimum de remboursement. Celui-ci est en revanche plafonné au montant de TVA qui serait dû au titre des exportations et livraisons intracommunautaires exonérées.

La procédure de droit commun (70,1 % du montant des remboursements effectués en 2000, contre 29,9 % pour la procédure

---

<sup>278</sup> le remboursement de la TVA aux entreprises non-établies en France a été abordé dans le chapitre II de la deuxième partie, et ne sera pas évoqué à nouveau ici.

<sup>279</sup> ainsi, si un trimestre fait apparaître pour une entreprise deux soldes positifs de TVA et un solde nul, la créance de l'entreprise vis-à-vis de l'Etat n'est pas remboursable.

exportateurs) peut faire peser une réelle charge de trésorerie sur les entreprises. Ainsi, une entreprise enregistrant un débit de TVA au mois de janvier et un crédit au cours des cinq mois suivants, devra attendre la fin du mois de juin pour présenter sa demande de remboursement<sup>280</sup>.

Cette procédure est plus contraignante que celle appliquée dans d'autres Etats membres. Ainsi, le Royaume-Uni permet le remboursement du crédit de TVA dès la présentation d'une déclaration mensuelle faisant apparaître un crédit. Si le remboursement n'intervient pas au bout de 23 jours, des intérêts de retard sont versés à l'entreprise. Aux Pays-Bas, le remboursement est immédiat et intervient directement à la recette des impôts sur présentation de la déclaration créditrice.

Tableau n° 22 : les remboursements de crédits de TVA en 2000

	procédure générale		procédure exportateurs		totaux	
	nombre	montant (en MF)	nombre	montant (en MF)	nombre	montant (en MF)
régime réel	240 511	115 401,8	36 623	57 375,8	277 134	172 777,6
régime réel simplifié	268 455	7 547,0	1 551	64,2	270 006	7 611,2
régime simplifié agricole	342 494	11 727,8	218	23,3	342 712	11 751,1
autres	2 208	147,3	13	10,3	2 221	157,6
TOTAL	853 668	134 823,9	38 405	57 473,5	892 073	192 297,4

Source : direction générale des impôts. Montants ordonnancés en 2000, en MF. Les chiffres sur la procédure générale incluent les remboursements aux assujettis non établis (8<sup>e</sup> directive TVA), pour 2,3 MdF.

Un assouplissement apparaît souhaitable : la règle du trimestre civil créateur pourrait être abandonnée, de même que la règle des trois mois consécutifs créateurs, qui ne paraît pas justifiée. Une telle évolution ne serait pas de nature à accroître fortement le nombre de demandes, alors même que les services fiscaux doivent les examiner

<sup>280</sup> en effet, au titre du premier trimestre civil, seules deux déclarations sur trois sont créditrices.

attentivement car ils constituent un point sensible de la lutte contre la fraude (cf plus haut).

### **Conclusion**

**Le Conseil des impôts estime souhaitable d'améliorer la procédure générale de remboursement des crédits de TVA, en prévoyant la possibilité pour les entreprises de présenter une demande de remboursement au terme de toute période de trois mois au cours de laquelle elles enregistrent un crédit total de TVA supérieur à 5000 F.**

## **II. – Le recouvrement de la TVA sur les importations extracommunautaires**

### **A. – Le droit applicable**

La taxation des importations extracommunautaires de biens est régie par les articles 7, 10-3, 11 B, 16 et 23 de la 6<sup>e</sup> directive :

- le fait générateur de la taxation est l'entrée sur le territoire communautaire ou la sortie de l'un des régimes douaniers permettant une suspension du paiement de la taxe, mentionnés à l'article 16-1-B de la 6<sup>e</sup> directive<sup>281</sup>, ou de l'un des régimes d'entrepôts fiscaux prévus par le droit français.

- les Etats bénéficient d'une grande latitude dans l'organisation de la déclaration et du paiement. L'article 23-2 précise que : « *Les Etats membres peuvent notamment prévoir que, pour les importations de biens, effectuées par les assujettis ou les redevables, ou par certaines catégories d'entre eux, la TVA due en raison de l'importation ne soit pas payée au moment de l'importation à condition qu'elle soit mentionnée comme telle dans une déclaration établie conformément à l'article 22 § 4* ».

En France, la TVA sur les importations est, comme les droits de douane, recouvrée par la direction générale des douanes et droits indirects (alors que la TVA sur les acquisitions intracommunautaires

---

<sup>281</sup> conduite en douane, dépôt temporaire, zone franche, entrepôt franc, entrepôt douanier, régime de perfectionnement actif.

est recouvrée par la DGI). Elle peut ensuite être déduite par les importateurs assujettis, lors du dépôt de leur déclaration de TVA. Il n'est pas possible de procéder directement à l'auto-liquidation et à la déduction de la TVA sur les importations, comme c'est le cas pour les acquisitions intracommunautaires (cf annexe 5). La TVA recouvrée sur les importations représentait 91,0 MdF (13,87 Md€) en 1999, pour un montant total d'importations extracommunautaires de 630 MdF (96,04 Md€).

D'autres Etats membres ont fait un choix différent, la 6<sup>e</sup> directive leur en laissant l'opportunité : ainsi, au Royaume-Uni, en Belgique et aux Pays-Bas, il est possible de déclarer, d'auto-liquider et de déduire la TVA sur les importations lors de la déclaration normale de TVA. Le régime des importations est ainsi aligné sur celui des acquisitions intra-communautaires, ce qui n'est pas le cas en France.

## B. – Des améliorations possibles

Une partie des professionnels qui interviennent dans les opérations d'importation estiment que le régime français est peu attractif par rapport à celui qui appliqué par d'autres Etats membres proches, qui sont des concurrents directs dans le domaine du commerce international<sup>282</sup>, alors même que le droit communautaire ouvre d'autres possibilités qui restent inexploitées.

Le problème posé est double :

- complexité administrative résultant du recouvrement de la TVA par deux administrations différentes, ce qui est un choix unique au sein des Etats membres. Cet argument doit être nuancé par le fait que la DGGDI est l'interlocuteur unique pour l'ensemble des formalités liées à l'importation (non seulement le paiement de la TVA, mais aussi les droits de douane, et l'application des diverses réglementations nationales et communautaires applicables aux marchandises importées<sup>283</sup>).

- coût en trésorerie pour les entreprises, lié au fait que la TVA à l'importation doit être versée par les assujettis, avant que ceux-ci puissent la déduire de la TVA collectée sur leurs ventes.

---

<sup>282</sup> notamment la Belgique et les Pays-Bas en matière portuaire (ports d'Anvers et de Rotterdam).

<sup>283</sup> normes techniques, réglementation sanitaire, etc.



Certes, on pourrait avancer que ce coût est inhérent au fait que l'entrée sur le territoire communautaire constitue le fait générateur de la taxation. Cette objection de principe est contrebalancée par le fait que le mécanisme retenu pour les acquisitions intracommunautaires n'entraîne aucune charge de trésorerie. Certes, il serait théoriquement concevable de favoriser les échanges intracommunautaires par rapport aux échanges extracommunautaires, mais tel n'est pas, en fait, ce qui ressort de la 6<sup>e</sup> directive :

- d'une part, l'article 23-2 permet un alignement du mode de taxation des importations sur le régime des échanges intracommunautaires.

- surtout, l'article 16-2 et l'article 28 quater E-2 permettent d'exonérer de TVA les importations destinées à faire l'objet d'une livraison intracommunautaire immédiatement consécutive à l'opération d'importation. La France a transcrit ce dispositif à l'article 291-II-4 du CGI, ce qui aboutit à ce qu'une entreprise allemande qui importe par la France bénéficie d'un avantage en trésorerie par rapport à une importation effectuée par une entreprise française : en effet, l'opération est exonérée pour l'importateur allemand, et taxée comme acquisition intracommunautaire au niveau du destinataire final en Allemagne. Pour la même raison, il peut être plus favorable<sup>284</sup> pour une entreprise française d'importer via le port de Rotterdam que via un port français (si les marchandises sont destinées à rester en France).

Les réserves de principe sur la taxation des importations sont encore affaiblies par le fait que de nombreux mécanismes mis en place par la DGDDI permettent aujourd'hui de différer le paiement de la TVA à l'importation :

- ainsi, si le régime de droit commun prévoit le paiement 30 jours après l'importation, il est fréquemment possible (dans la procédure simplifiée mensuelle et la procédure de paiement globalisé mensuel) de verser l'intégralité de la TVA sur les importations d'un mois donné le 16 du mois suivant. La TVA versée peut être déduite par les assujettis peu de temps après, lors du paiement mensuel à la DGI effectué entre le 19 et le 24 du mois suivant l'importation.

- les procédures douanières de suspension de taxe, utilisées pour 39 % environ des importations jouent un rôle analogue, en reportant le paiement jusqu'à la mise à la consommation.

---

<sup>284</sup> toutes choses égales par ailleurs, notamment les coûts de transport.

Au total, il apparaît que la logique d'avance de trésorerie de la TVA à l'importation s'est presque entièrement effacée au profit de mécanismes divers et complexes permettant de retarder le paiement.

Toutefois, l'effet de ceux-ci reste partiel au regard des solutions retenues par d'autres Etats membres (cf plus haut) : des progrès pourraient encore être accomplis dans un sens favorable aux entreprises.

### **III. – Les obligations des groupes en matière de TVA**

L'état actuel du droit communautaire en matière de TVA laisse aux Etats le soin d'apprécier la nécessité d'instituer un régime d'intégration fiscale en matière de TVA. Si plusieurs Etats membres (dont l'Allemagne, le Royaume-Uni et les Pays-Bas) ont mis en place une telle législation, la France n'a pas fait usage, pour l'instant, de cette possibilité.

Par conséquent, toutes les entreprises d'un même groupe, quel que soit leur degré d'intégration, doivent déclarer et payer la TVA séparément. Les transferts de biens à l'intérieur d'un même groupe sont considérés comme des livraisons à des tiers et taxés à la TVA.

Le développement de flux logistiques complexes a rendu ces opérations intra-groupe de plus en plus fréquentes sur la période récente, ce qui accroît le coût de gestion de la TVA.

#### Le concept de « groupe de TVA » dans trois Etats membres de l'Union européenne

##### 1/ Les Pays-Bas

Plusieurs entreprises formant une « unité fiscale » peuvent demander à être considérées comme un seul et même assujetti à la TVA néerlandaise. La loi y met trois conditions :

- les entreprises concernées doivent être liées entre elles sur le plan de la gestion et de l'administration ;
- elles doivent être intégrées sur le plan économique, c'est-à-dire que leurs activités doivent concourir à la réalisation d'un même but économique ;
- un lien financier doit exister entre les sociétés tel que l'une d'elles détienne au moins 50% du capital de l'autre.

Ce régime est soumis à une autorisation préalable donnée par l'administration fiscale. Si cette autorisation est accordée, les transactions intra-groupe ne supporteront plus la taxe et les entreprises intégrées seront considérées comme un seul et même assujetti pour le paiement de la TVA. Il convient de noter que ce régime est ouvert non seulement aux sociétés néerlandaises, mais aussi aux établissements étrangers de sociétés étrangères. Ainsi, si un groupe français possède un établissement et une filiale aux Pays-Bas, ces deux entités pourront être considérées comme un seul et même assujetti à la TVA.

### 2/ Le Royaume-Uni

La loi britannique admet également la possibilité pour les sociétés faisant partie d'un même groupe de demander à être considérées comme étant un seul et même assujetti pour l'application de la TVA. Ce régime est soumis à autorisation de la part de l'administration britannique. Toutefois, cette autorisation ne peut être refusée que si l'intégration fiscale en matière de TVA conduit à une perte de recettes pour le Trésor britannique.

Ce régime a plusieurs conséquences pour les entreprises concernées :

- elles se voient délivrer un seul numéro d'enregistrement ;
- les opérations taxables internes au groupe ne sont pas soumises à la TVA ;
- toutes les transactions réalisées avec des entreprises extérieures au groupe sont considérées comme étant traitées par un « membre représentatif ». C'est ce dernier qui assure l'ensemble des formalités relatives à la TVA. Toutefois, les sociétés sont toutes solidaires conjointement de l'ensemble de la TVA due par le groupe.

Comme aux Pays-Bas, ce régime est applicable non seulement aux sociétés établies au Royaume-Uni, mais aussi aux entreprises étrangère disposant d'établissements et de filiales au Royaume-Uni.

### 3/ L'Allemagne

L'Allemagne ouvre également aux entreprises la possibilité de faire reconnaître la notion de groupe en matière de TVA. L'intégration fiscale est de droit, mais peut être refusée par l'administration fiscale.

La pratique du « groupe de TVA » dans d'autres Etats membres (cf encadré) montre que ce mécanisme permet de réduire le coût de gestion pesant sur les entreprises, tout spécialement lorsque celles-ci ont recours à la filialisation de certaines de leurs activités.

Toutefois, le principal avantage pour les entreprises est l'impact en termes de trésorerie. Dans le système actuel, les entreprises du groupe qui sont en situation de crédit de TVA ne peuvent imputer celui-ci sur les sommes dues à l'administration fiscale par les entreprises débitrices. Elles doivent respecter le délai minimal d'un

trimestre civil prévu par le Code général des impôts (cf plus haut). Il en résulte pour les groupes un coût de portage de la TVA, d'autant plus important que la structure juridique du groupe est complexe et que certaines des entreprises qui le composent sont en situation de faire apparaître un crédit de TVA de façon structurelle. Ce coût en trésorerie est cependant moins important qu'à l'époque où la TVA n'était déductible qu'avec un décalage d'un mois (avant 1993).

Le régime de groupe présente dans le même temps certains inconvénients :

- la première difficulté est liée à la notion même de groupe. Le périmètre des groupes de sociétés est susceptible de connaître dans un temps restreint, des variations considérables. Si cette mobilité ne constitue pas un inconvénient essentiel pour le régime d'intégration fiscale en matière d'impôt sur les sociétés en raison du caractère annuel de la déclaration, elle est plus problématique pour la TVA, les déclarations et paiements étant en général mensuels.

- le second obstacle réside dans la rupture de la chaîne de la TVA introduite par ce dispositif, alors même que la continuité de celle-ci est un des principaux atouts de la TVA. Les risques de fraude peuvent s'en trouver accrus, les possibilités de recoupement de l'administration étant réduites.

### **Conclusion**

**Au vu de l'expérience des partenaires européens de la France, le Conseil des impôts estime nécessaire de maintenir la chaîne de facturation de la TVA à l'intérieur des groupes de sociétés.**

**Ce préalable étant posé, il serait en revanche concevable de centraliser le paiement de la TVA dans une seule société par groupe, sur le modèle du régime d'intégration fiscale applicable à l'impôt sur les sociétés (article 223 A et suivants du Code général des impôts) :**

**- le périmètre du groupe serait défini à partir d'un critère de détention majoritaire du capital.**

**- le périmètre serait choisi librement mais ne pourrait être modifié que pour chaque nouvelle année civile.**

**- chaque société du groupe resterait tenue de facturer et de déclarer la TVA<sup>285</sup>.**

**- la société-mère verserait mensuellement la somme des montants de TVA dus par les différentes sociétés du groupe<sup>286</sup>, chaque société du groupe étant tenue solidairement au paiement de l'impôt dans la limite du montant qu'elle devrait acquitter si elle n'était pas membre du groupe.**

**Une telle approche d'intégration fiscale en matière de TVA serait cohérente avec la mise en place par la direction générale des impôts de la « direction des grandes entreprises » à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002.**

**Le choix du mécanisme d'intégration fiscale serait une option offerte aux redevables. La facturation de la TVA étant maintenue, il ne serait pas nécessaire de recourir à une procédure d'agrément par l'administration fiscale.**

---

<sup>285</sup> le maintien des obligations déclaratives est également requis pour l'intégration fiscale au titre de l'IS.

<sup>286</sup> somme nette des crédits de TVA constatés.

## 2

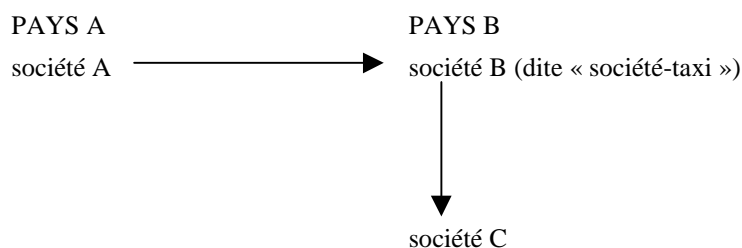
### Améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire

Les différentes estimations de la fraude à la TVA ont été analysées au chapitre I de la première partie. Globalement, aucune dérive marquée du montant de la fraude n'a été constatée depuis la mise en place du régime transitoire en 1993.

En revanche, la nature de la fraude a changé, et de nouveaux montages particulièrement difficiles à combattre comme les fraudes « carrousel » (cf encadré) se sont développés. Ils sont souvent liés aux échanges intracommunautaires. C'est la raison pour laquelle les développements qui suivent sont essentiellement consacrés à l'analyse de la fraude à la TVA intracommunautaire. Il faut toutefois notamment que celle-ci n'est qu'une composante, souvent difficile à isoler, de la fraude globale en matière de TVA.

#### Le principe des fraudes « carrousel » à l'intérieur de l'Union européenne

Le montage de base est le suivant (sachant qu'il existe des circuits beaucoup plus complexes) :



Supposons que la société A effectue une livraison intracommunautaire à la société B, pour un montant hors taxes de 100 000 euros.

La société B (dite « taxi »), revend à la société C pour 100 000 euros TTC (soit 83 612 euros hors taxes pour un taux de TVA de 19,6 %), en facturant un montant de TVA qu'elle ne déclare pas, avant de disparaître.

La société C va pouvoir imputer (ou se faire rembourser) la TVA facturée par B, soit 16 388 euros. Ayant acheté à un prix HT de 83 612 euros,

C a abaissé son prix de revient de 16,4 %, et bénéficie donc d'un avantage concurrentiel qui lui permettra d'accroître ses ventes, ou sa marge.

Dans un tel montage, le bénéfice est localisé au niveau de la société C, mais c'est la société B qui joue le rôle décisif<sup>287</sup>. La fraude résulte directement du mécanisme de la TVA intracommunautaire, et du fait que A vend hors taxes à B. En effet, en TVA interne, B chercherait à déduire la TVA facturée par A : pour cela, il faudrait soit l'imputer sur la TVA facturée à C (ce qui oblige à verser celle-ci), soit éventuellement en demander le remboursement, ce qui éveillerait l'attention de l'administration fiscale, et ne permettrait pas une disparition immédiate de l'entreprise « taxi ».

A l'inverse, en TVA intracommunautaire, B doit normalement auto-liquer la TVA sur son acquisition intracommunautaire auprès de A, et la déduire immédiatement, sans aucun mouvement de trésorerie.

La rentabilité des fraudes carrousel est très élevée, dans la mesure où chaque traversée de la frontière (on peut en rencontrer plusieurs successivement) permet de transformer un prix hors taxes en prix TTC, et donc de « gagner » le montant de la TVA<sup>288</sup> sur la totalité de la valeur du bien. A titre de comparaison, on peut observer qu'une fraude résultant d'une vente sans facture sur le marché interne ne porte que sur la TVA à collecter sur la valeur ajoutée au dernier stade de production (puisque la TVA sur les intrants ne peut être déduite, dans un tel schéma) : elle est donc beaucoup moins rentable.

Selon les cas de fraudes carrousel, il arrive que les circuits de factures soient doublés de flux physiques réels<sup>289</sup>, ou complètement fictifs.

## **I. – Le constat : des difficultés à lutter contre les fraudes les plus sophistiquées**

Les résultats du contrôle fiscal ne sont pas entièrement à la hauteur des attentes. Le Conseil des impôts s'est attaché à déterminer précisément les causes d'une telle situation, qui tiennent à la fois à l'organisation des services, aux limites de la coopération administrative entre Etats membres, et au cadre juridique.

---

<sup>287</sup> la société B est comptablement déficitaire (hors taxes), mais ce déficit ne se matérialise pas car la TVA facturée n'est pas versée.

<sup>288</sup> calculé « en dedans », soit un gain de 16,4 % pour un taux de 19,6 %.

<sup>289</sup> qui peuvent être utiles notamment pour justifier que la société A a bien vendu à un assujetti d'un autre Etat membre, ce qui permet l'exonération de sa livraison intracommunautaire.

## A. – L'organisation et les résultats de la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire

### 1. – Une compétence partagée entre la DGI et la DGDDI

Depuis 1993, la TVA intracommunautaire relève de la compétence de la DGI pour le recouvrement et les sanctions applicables. La DGI peut faire usage des procédures traditionnelles de contrôle fiscal (articles L45 et suivants du Livre des procédures fiscales), et de procédures particulières comme le droit d'enquête<sup>290</sup> pour recherche des manquements aux règles de facturation (article L 80 F du LPF).

La douane effectue quant à elle trois types d'actions :

- des contrôles de facturation dans les entreprises réalisant des échanges intracommunautaires (article L80 I du LPF<sup>291</sup>). Ce droit d'enquête, qui permet de rechercher les manquements aux règles de facturation dans les échanges intracommunautaires, porte à la fois sur les documents comptables et sur les éléments matériels de l'exploitation (stocks) ;

- des contrôles de déclarations d'échanges de biens (DEB) pour lesquels la douane et la DGI disposent des mêmes pouvoirs de contrôle<sup>292</sup> ;

- des contrôles à la circulation (article L80 J du LPF), réalisés uniquement par l'administration des douanes, qui permettent de vérifier la nature, les quantités, la provenance et la destination des marchandises transportées mais également d'identifier les expéditeurs, les destinataires, les transporteurs ainsi que de localiser les lieux de prise en charge et de livraison. Lorsque des anomalies susceptibles de donner lieu à contrôle fiscal sont relevées, les informations sont transmises aux services de la DGI.

Ce dualisme se retrouve également dans la gestion des systèmes d'information sur la TVA intracommunautaire :

---

<sup>290</sup> créé en 1993 précisément pour le contrôle de la TVA intracommunautaire.

<sup>291</sup> le terme de « contrôle de facturation » utilisé par la DGDDI est en fait un synonyme du « droit d'enquête » utilisé par la DGI, car l'article L 80 I du LPF renvoie au L 80 F.

<sup>292</sup> en application de l'article 467 du Code des douanes, et des articles 289 C et 1788 sexies du CGI.



- la DGI gère la base des assujettis et donc les identifiants communautaires attribués à tout assujetti.

- la DGDDI est responsable des déclarations d'échanges de biens ou DEB (qui ont remplacé les anciennes déclarations en douane), dont l'usage est double : établissement des statistiques du commerce extérieur ; utilisation comme moyen de recoupement avec les déclarations de TVA.

- le service de surveillance des échanges intracommunautaires (SSEI), commun à la DGI et à la DGDDI, intègre la cellule d'assistance administrative TVA<sup>293</sup> (qui relève de la DGI mais intègre un douanier)<sup>294</sup>, l'observatoire des échanges intracommunautaires et la plate-forme électronique d'échanges de données entre Etats membres (qui relèvent de la DGDDI, un agent des impôts étant intégré à l'observatoire).

#### Les systèmes d'information communautaires sur la TVA

En matière d'échanges de biens, les mécanismes destinés à faciliter le contrôle découlent de l'article 28 nonies de la 6<sup>e</sup> directive, et du règlement n°218/1992 du 27 janvier 1992 sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects.

Chaque opérateur réalisant des transactions intracommunautaires doit disposer d'un numéro d'identification. Une entreprise vendeuse doit vérifier la validité de ce numéro pour pouvoir procéder à des livraisons intracommunautaires exonérées. En contrepartie de la suppression des frontières fiscales, les opérateurs doivent communiquer chaque trimestre un état récapitulatif de leurs livraisons intracommunautaires détaillées par client (« déclarations d'échanges de biens » ou DEB en France). Chaque Etat tient une base des livraisons intracommunautaires.

Une passerelle informatique commune, le système VIES (*VAT Information Exchange System*) permet d'échanger de manière automatique certaines informations relatives aux transactions intracommunautaires. Ainsi, chaque Etat livre trimestriellement à ses partenaires un fichier récapitulatif du montant des livraisons intracommunautaires déclarées par ses opérateurs nationaux, Etat par Etat. L'agrégation des 14 fichiers reçus par chaque Etat constitue la BREM (Base de recoupement entre Etats membres) : elle permet de recouper les acquisitions intracommunautaires, la base permettant

<sup>293</sup> qui joue le rôle de « bureau central de liaison » au sens du règlement communautaire n°218/92, pour la coopération administrative entre Etats membres en matière de TVA.

<sup>294</sup> et qui s'appuie sur les attachés fiscaux dont la France dispose dans 6 Etats membres.

d'obtenir le montant global par pays des acquisitions de chaque opérateur (niveau 1) et le détail par fournisseur (niveau 2).

Un mécanisme d'assistance administrative sur demande permet de communiquer des informations plus complètes, dans un délai fixé en principe à trois mois. Le dispositif est géré dans chaque pays par un « bureau central de liaison »<sup>295</sup>. La coopération administrative et les problèmes de fraude sont supervisés par le comité permanent de la coopération administrative ou SCAC<sup>296</sup>, composé de représentants des Etats membres et placé auprès de la Commission.

Il faut noter que les catégories d'échanges non couvertes par le règlement de 1992 (prestations de services, ventes à distance<sup>297</sup>, ventes de moyens de transport neufs à des particuliers) ne sont pas recensées dans VIES et continuent à relever du dispositif de coopération prévu par la directive n°79/1070 du 6 décembre 1979, qui est moins contraignant pour les Etats (pas de délai imposé notamment).

Ce n'est qu'à compter de 1997 que la DGI et la DGDDI ont mis en œuvre un plan d'action commun visant à renforcer le contrôle de la TVA intracommunautaire, comportant des dispositions législatives présentées en loi de finances pour 1998 (amélioration des dispositifs relatives au droit d'enquête<sup>298</sup> et au contrôle des DEB), des mesures d'organisation (et notamment quelques échanges d'agents<sup>299</sup> et des stages de formation), et la fixation d'objectifs de contrôle quantitatifs et qualitatifs.

Il a fallu attendre la loi de finances pour 1999 pour autoriser les échanges spontanés d'informations entre la DGI et la DGDDI (article L 83 A du LPF), la communication à la DGI des informations recueillies lors des contrôles à la circulation (article L 80 J du LPF), et l'assistance des agents de la DGI aux contrôles à la circulation.

La DGI a récemment pris différentes mesures d'organisation pour améliorer l'efficacité du contrôle de la TVA, en particulier avec la création de deux « brigades d'intervention rapide » (BIR) au sein de la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), spécialisées dans la lutte contre la fraude à la TVA, et d'une cellule consacrée au contrôle des demandes de remboursement de crédits de TVA, au sein de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI).

<sup>295</sup> ou CLO (*Central Liaison Office*)

<sup>296</sup> *Standing Committee on Administrative Cooperation*

<sup>297</sup> cf, sur ce point, le chapitre II de la deuxième partie.

<sup>298</sup> articles L 80 F et L 80 H du LPF.

<sup>299</sup> qui ne concernent encore qu'une dizaine d'agents en 2000.

## **2. – Des résultats décevants dans la détection des fraudes**

S'agissant de la DGI, les résultats du contrôle fiscal externe sont délicats à interpréter en raison d'un changement de méthode statistique en 1998<sup>300</sup>.

Le chiffre le plus significatif concerne les rappels de TVA sur livraisons intracommunautaires, qui ont baissé de 532 MF (81,1 M€) en 1997 à 467 MF (71,2 M€) en 1999 et 267 MF en 2000 (40,7 M€).

Les contrôles exercés par la DGDDI sont quantitativement en forte hausse depuis 1993, mais pourraient être mieux ciblés : en 1999, 947 contrôles de facturation, 11 485 contrôles approfondis des DEB et 16 735 contrôles à la circulation ont été réalisés. Toutefois, un faible pourcentage des contrôles de facturation (3,6 % en 1999) et des contrôles à la circulation (0,6 % en 1999) débouchent sur un contrôle fiscal mené par la DGI. Les redressements obtenus in fine sont d'un montant limité (en 1999, 26,4 MF, soit 4,0 M€ pour les contrôles de facturation, et 202,5 MF, soit 30,87 M€ pour les contrôles à la circulation).

## **B. – Les insuffisances du dispositif actuel de contrôle**

### **1. – Des systèmes d'information imparfaits**

Le système d'information communautaire est asymétrique dans sa conception puisque seules les acquisitions intracommunautaires font l'objet d'un recoupement d'origine externe : la BREM permet en effet de connaître les livraisons déclarées par les Etats membres à destination de la France, dont le montant doit théoriquement correspondre aux acquisitions déclarées par les opérateurs français.

En revanche, le seul contrôle systématique possible des livraisons intracommunautaires déclarées par les entreprises françaises est un contrôle de cohérence interne entre les déclarations de chiffre d'affaires (CA3, CA12) et les déclarations d'échange de biens (DEB). Le recoupement avec des informations externes n'est possible qu'au cas par cas, par le biais de l'assistance administrative, et dans des délais relativement longs.

---

<sup>300</sup> les rappels portant sur les acquisitions intracommunautaires (qui donnent lieu, en général, à déduction immédiate de la TVA rappelée) ne sont plus comptabilisés dans les statistiques sur les redressements, dans un souci de vérité statistique.

La préférence donnée au contrôle des acquisitions était cohérente avec un passage rapide à la taxation dans le pays d'origine (régime définitif). Elle se révèle être une faille majeure dans le cadre du régime transitoire, qui devrait désormais être pérennisé.

Il faut ajouter que les recoupements sont inopérants en cas de complicité entre acheteur et vendeur : dans une fraude dite « carrousel », l'acheteur peut très bien déclarer le même montant en acquisition intracommunautaire que l'ensemble de ses fournisseurs en livraison intracommunautaire, les entreprises défailtantes se situant alors plus loin dans la chaîne aval ou amont. Le système de recoupement européen ne permet en fait de détecter que les fraudes impliquant un seul des deux opérateurs lors de la transaction intracommunautaire proprement dite.

**En outre, une partie importante du commerce intracommunautaire échappe à tout recoupement :** le système VIES ne concerne en effet que les échanges de biens, et non les prestations de services. Par ailleurs, certains mécanismes particuliers comme les ventes à distance ne sont pas recensés.

Enfin, l'utilisation effective du système de recoupement est difficile : la fiabilité des bases de données françaises et étrangères reste imparfaite (erreurs de saisie, déclarations erronées, etc.), si bien que la détection des fraudeurs à partir d'un contrôle exhaustif des discordances entre les différentes sources d'information est illusoire. Une partie des discordances sont d'ailleurs simplement liées à des obligations déclaratives différentes selon les Etats membres. Les délais de mise à disposition de l'information<sup>301</sup> ont aussi pour effet de rendre l'exploitation des bases inopérante pour lutter contre certains types de fraudes organisées autour d'entreprises éphémères.

Au niveau national, l'information la plus utile au contrôle de la TVA intracommunautaire est rassemblée par la douane, qui ne l'exploite qu'accessoirement dans l'optique d'un contrôle. Or l'accès de la DGI à ces informations reste partiel : l'accès aux bases de données n'est pas toujours direct et se fait par demandes ponctuelles aux services de la DGDDI. La DGI n'a pas accès à la base « Multisources-INFOTVA » de la DGDDI, qui permettrait de faciliter les recoupements.

---

<sup>301</sup> ainsi, dans la BREM, les informations relatives au premier trimestre sont livrées en juillet.

### Les principales bases de données françaises sur la TVA

#### 1/ Gérées par la DGI

- la base des assujettis (numéros d'identification communautaires principalement, sans données chiffrées sur les opérations taxables) ;

- la base MEDOC, consacrée à la gestion des redevables et du recouvrement de la TVA. Il s'agit d'une base départementale qui deviendra progressivement régionale. Elle contient notamment les informations issues des déclarations de TVA des redevables.

#### 2/ Gérées par la DGDDI

- base nationale du chiffre d'affaires (BNCA) : il s'agit en fait de la base française des livraisons intracommunautaires, qui est communiquée aux autres Etats-membres. Elle est établie à partir des déclarations d'échanges de biens (DEB) des assujettis.

- base de recouplement entre Etats-membres (BREM) : regroupement des fichiers communiqués par les Etats membres de l'Union européenne sur les livraisons intracommunautaires à des acquéreurs français.

- base nationale du commerce extérieur (FLOREA et bases associées) qui, pour sa partie intracommunautaire, comprend les données issues des déclarations d'échanges de biens.

- base Multisources-INFOTVA : cette base regroupe les données trimestrielles des impôts (déclarations CA3), de la douane (DEB), et des autres Etats membres (BREM).

## **2. – Les résultats insuffisants de l'assistance administrative**

Le mécanisme d'assistance administrative centralisée connaît un certain engorgement. En effet, la réponse aux demandes françaises n'est adressée dans le délai de 3 mois (prévu par le règlement n°218/92) que dans 45 % des cas, ce qui a entraîné une démarche de rationalisation de la part de la cellule d'assistance administrative<sup>302</sup>. La baisse du nombre de demandes enregistrée de 1997 à 2000 n'est sans doute pas sans lien avec une certaine saturation de la chaîne de traitement (graphique n° 8).

L'administration fiscale tente, depuis 1997, de contourner ces problèmes en mettant en place des liens directs avec certains Etats-membres (Pays-Bas, Belgique, Italie, Allemagne). Les échanges d'informations se font alors directement au niveau des services déconcentrés, ce qui est un facteur d'efficacité : c'est ainsi le cas du

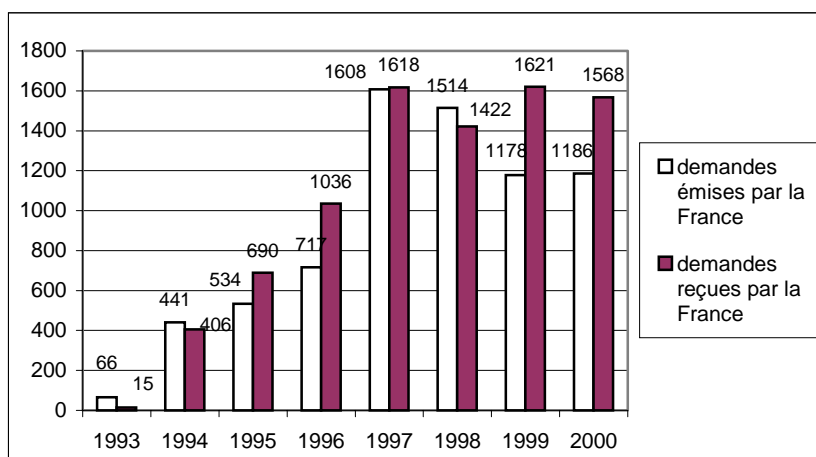
---

<sup>302</sup> les dossiers les moins importants ne sont plus transmis aux administrations étrangères.

dispositif transfrontalier d'échange direct de renseignements mis en place le 7 septembre 2000 entre les autorités des Länder de Baden-Württemberg, de Rheinland-Pfalz et de Saarland, 14 directions des services fiscaux des départements de l'Est de la France, et la direction du contrôle fiscal de l'interrégion Est.

Ces mécanismes présentent cependant un certain nombre de limites, notamment l'absence de mutualisation de l'information au niveau national, et le fait qu'en l'absence d'accord international, l'information obtenue n'est pas directement utilisable dans une procédure de contrôle tant qu'elle n'a pas été officiellement transmise par la voie de l'assistance administrative<sup>303</sup>.

Graphique n° 8 : le nombre de demandes d'assistance administrative internationale en matière de TVA



Source : direction générale des impôts

### 3. – Des structures et des méthodes qui doivent être adaptées

Tout d'abord, il n'existe pas en France (à la différence d'autres Etats membres comme la Belgique, les Pays-Bas, l'Espagne, l'Italie) de fichier national des déclarations de TVA, dans la mesure où

<sup>303</sup> à noter cependant que la loi de finances pour 2000 a abrogé l'article L80 C du LPF qui interdisait l'intervention, auprès d'un contribuable, sur le territoire national, d'un agent d'une administration fiscale d'un pays étranger, sous peine de nullité du redressement opéré.

l'application « MEDOC » reste constituée sur une base départementale qui deviendra progressivement régionale. La programmation du contrôle fiscal ne peut donc pas être organisée de manière optimale.

De même, la lutte contre la fraude dite « carrousel » suppose souvent la coordination entre plusieurs directions des services fiscaux, qui reste difficile. La mise en place des directions interrégionales du contrôle fiscal fin 2000 constitue un premier pas pour faciliter la mise en place de contrôles coordonnés.

Par ailleurs, les démarches d'analyse de risque restent insuffisamment développées. En 1998, la direction générale des impôts a élaboré un premier outil d'analyse de risque en matière de remboursements de crédits de TVA, permettant notamment de définir la nature des contrôles à effectuer dans chaque situation. Mais des enquêtes effectuées dans différentes DSF en 1999 et 2000 ont montré que cet outil était peu utilisé. Face à ce constat, la DGI a livré la grille d'analyse de risques sous forme informatisée aux services en octobre 2000, pour en faciliter l'utilisation

Enfin, le recours aux vérifications ponctuelles, qui permettent des contrôles ciblés (particulièrement adaptés aux fraudes « carrousel ») reste peu répandu, alors que cette procédure souple permet des redressements en moyenne plus élevés que les vérifications globales portant sur plusieurs exercices.

#### **4. – Des procédures de contrôle fiscal contraignantes**

Les procédures classiques de contrôle fiscal externe ne sont pas toujours adaptées à la fraude organisée par le biais d'entreprises éphémères.

Les délais liés à la procédure de vérification jouent un rôle particulièrement important. En particulier, il n'existe pas véritablement de possibilité de contrôle inopiné : l'article L 47 du LPF prévoit certes qu'en cas de « *contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatations matérielles* ». Toutefois, le délai entre la première intervention, limitée à des constats matériels, et l'examen au fond des documents comptables peut permettre aux contribuables vérifiés de disposer de temps pour disparaître ou organiser leur insolvabilité.

De même, le délai nécessaire pour constater l'opposition à contrôle fiscal est mis à profit par les entreprises frauduleuses pour disparaître. L'opposition à contrôle ne peut en effet être constatée dès la première intervention<sup>304</sup>.

Outre les délais, la seconde contrainte tient à l'impossibilité pour les vérificateurs d'intervenir à une autre adresse que le siège ou l'établissement principal. Ce point est essentiel dans la mesure où, dans la plupart des cas de fraude organisée à la TVA, les entreprises, soit n'ont aucune activité au siège, soit sont domiciliées chez des entreprises de domiciliation, soit, s'agissant d'entreprises de création récente, sont domiciliées à l'adresse du gérant. En outre, dans le cas d'établissements multiples géographiquement dispersés, l'intervention est également problématique.

Enfin, l'avis de vérification doit être remis au gérant. Or, dans bon nombre de montages frauduleux, les entreprises ont pour gérants des « hommes de paille », non présents dans l'entreprise et non impliqués dans sa gestion, et de ce fait difficiles à joindre. L'obligation de remettre l'avis de vérification inopiné au gérant de droit ou à un tiers mandaté prive dans la pratique le contrôle inopiné de tout effet.

La procédure du droit d'enquête (ou contrôle de facturation), malgré son intérêt résultant notamment du durcissement opéré par la loi de finances pour 1998<sup>305</sup>, présente les limites suivantes :

- les seules sanctions envisageables sont financières et ne visent que les situations définies aux articles 1740 ter et 1725 A du CGI (fausses factures et défaut de présentation de comptabilité) ;

- la procédure est inopérante à l'encontre de fausses entreprises au sens économique, c'est-à-dire ne disposant pas de locaux d'exploitation, localisées à des adresses de domiciliation ou utilisant des identités fictives.

Les problèmes de preuve doivent également être pris en considération. C'est ainsi que les services fiscaux font état de

---

<sup>304</sup> Dans le cas d'une opposition à contrôle, la première intervention n'est en fait jamais matérialisée, le vérificateur devant, avant de pouvoir rédiger son procès-verbal, adresser une lettre au contribuable pour proposer un nouveau rendez-vous et adresser ensuite deux mises en garde.

<sup>305</sup> les vérificateurs peuvent se faire délivrer des copies des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation ; le délai d'établissement du procès-verbal est allongé de 15 à 30 jours.



difficultés très importantes pour établir, dans le cas de carrousels, la collusion des entreprises parties prenantes au circuit. La preuve est particulièrement difficile à apporter dans le cas d'entreprises bien établies, économiquement stables et intégrées dans un carrousel pour une part seulement de leur chiffre d'affaires. Les dirigeants plaident souvent leur ignorance de la moralité du fournisseur, voire l'indélicatesse de quelques individus au sein de leurs propres services commerciaux ou d'achat. Or cette preuve de la collusion est essentielle dans la mesure où elle détermine le plus souvent le niveau de la sanction et conditionne notamment l'application de pénalités de mauvaise foi.

De même, il est souvent difficile de prouver le caractère fictif de livraisons intracommunautaires, car les fraudeurs les mieux organisés parviennent à donner une apparence de régularité à leurs opérations, en créant des preuves « papier » de la sortie du territoire des marchandises considérées (difficiles à contester en l'absence de contrôle des flux physiques à la frontière).

## **5. – Un arsenal juridique répressif dissuasif, mais difficile à appliquer**

### *a) Les textes applicables*

La fraude à la TVA intracommunautaire peut théoriquement donner lieu à des poursuites pénales sur le fondement soit du délit de fraude fiscale (article 1741 du CGI), soit de l'escroquerie à la TVA (article 313-1 du Code pénal). Contrairement au délit de fraude fiscale, le délit d'escroquerie ne repose pas nécessairement sur une procédure fiscale et ne fait pas l'objet d'une saisine (pour avis conforme) de la Commission des infractions fiscales (CIF).

L'escroquerie peut apparaître plus efficace pour deux raisons :

- d'une part les sanctions encourues sont supérieures. Si les peines encourues en matière de délit de fraude fiscale comme d'escroquerie à la TVA sont toutes deux d'un emprisonnement de cinq ans, voire de sept ans en cas d'escroquerie commise en bande organisée, l'escroquerie constituée permet à l'Etat, en sus du remboursement de la TVA indûment déduite, de demander des dommages et intérêts à hauteur du montant de la TVA escroquée.

- d'autre part, s'agissant d'une procédure de droit commun non soumise à l'avis favorable de la CIF, la saisine de la justice devrait être plus rapide et partant, faciliter la pénalisation. Aussi, en 1997, une instruction administrative avait-elle recommandé un usage accru du délit d'escroquerie et une saisine directe de la justice par les services déconcentrés.

Dans la pratique, le bilan des poursuites fondées sur l'escroquerie à la TVA est mitigé :

- en l'état actuel, la jurisprudence pénale a limité le champ d'application de ce délit à la TVA déductible. La TVA collectée est dans la pratique exclue du champ d'application de l'article 313-1 du Code pénal.

- de plus, les peines prononcées ne le sont pas plus rapidement que pour le délit de fraude fiscale. En effet, la saisine du parquet sur le fondement de l'article 313-1 du Code pénal entraîne la plupart du temps l'ouverture d'une information judiciaire, qui peut être longue. A l'inverse, lorsque la saisine se fait sur la base de l'article 1741 du CGI, après avis favorable de la commission des infractions fiscales, le Parquet procède le plus souvent à une citation directe ou à une enquête préliminaire très rapide.

Dans la pratique, le délit de fraude fiscale constitue donc toujours la voie privilégiée de répression pénale des cas de fraude élaborée à la TVA intracommunautaire.

Les amendes pénales prévues par les textes peuvent être considérées comme faibles au regard des montants en jeu en matière de fraude à la TVA. En cas de délit de fraude fiscale, l'article 1741 du CGI prévoit une amende de 250 000 F (38 112,3 €). En cas d'achat ou de vente sans facture, de facture ne se rapportant pas à des opérations réelles ou de remboursement de crédits de TVA indus, l'amende peut s'élever à 500 000 F (76 224,5 €). En cas d'escroquerie à la TVA, l'amende encourue est certes très supérieure (2,5 MF, soit 0,38 M€ voire 5 MF, soit 0,76 M€, si l'escroquerie est réalisée en bande organisée), mais reste insuffisamment dissuasive au regard de la rentabilité de la fraude.

Il faut cependant noter que le juge pénal condamne fréquemment les personnes poursuivies au paiement solidaire (avec l'entreprise contrôlée) des montants de TVA rappelés, ce qui représente de facto une sanction pécuniaire supplémentaire.

En réalité, les sanctions pécuniaires les plus importantes en matière de TVA résultent des amendes fiscales :

- d'une part les majorations exclusives de bonne foi prévues à l'article 1729 du CGI (majoration de 40% des droits rappelés pour mauvaise foi ou de 80% en cas de manœuvres frauduleuses) ;

- d'autre part, depuis 1998, l'amende prévue à l'article 1740 ter alinéa 2 du CGI a été étendue à la facturation fictive afin de sanctionner les sociétés qui ont délivré des factures ne correspondant pas à une opération réelle (par exemple si les mentions relatives à l'identification du client ont été falsifiées). Cette amende s'élève à 50% du montant de la transaction.

- enfin, l'amende de 5% du montant de la taxe déductible, prévue à l'article 1788 septies du CGI sanctionne l'absence de déclaration d'une opération auto-liquidée. Elle trouve à s'appliquer en matière de non-déclaration d'acquisitions intracommunautaires.

#### *b) L'application des amendes fiscales*

Eu égard à la typologie des rappels (taxation des acquisitions intracommunautaires), les conséquences financières des contrôles se limitent souvent à l'amende de 5% prévue à l'article 1788 septies du CGI.

Cette amende présente un caractère pédagogique évident pour assurer le bon respect des obligations déclaratives. Elle a probablement été appliquée avec trop de sévérité pendant les premières années de fonctionnement du régime transitoire, à l'égard d'entreprises de bonne foi, et alors que le préjudice financier pour l'Etat est en général nul (déduction immédiate des montants rappelés). Jusqu'à 1994, la TVA rappelée sur les acquisitions intracommunautaires n'était d'ailleurs jamais déductible, ce qui était très excessif. La pratique de l'administration est devenue plus souple, la déductibilité étant désormais possible, et des remises gracieuses de l'amende étant fréquemment accordées.

Les pénalités exclusives de bonne foi ne sont appliquées que dans moins de 5% des cas. Les vérificateurs estiment qu'en matière de livraisons intracommunautaires, la difficulté de prouver la matérialité des faits en présence d'un circuit frauduleux de marchandises ne permet pas, le plus souvent, de prouver la mauvaise foi du contribuable. En outre, le recouvrement d'amendes fiscales élevées,

comme d'ailleurs celle des montants rappelés en principal, est souvent illusoire dans le cas de montages comme les fraudes carrousel, où les entreprises redressées sont souvent des intermédiaires insolubles.

*c) L'application des sanctions pénales*

En 1999, le nombre de plaintes déposées pour fraude à la TVA a été de 652, soit 78 % du total des plaintes pour fraude fiscale. Le nombre de dossiers liés à la TVA intracommunautaire peut être estimé à 50 environ.

La direction générale des impôts n'effectue pas (en l'absence d'autorisation de la CNIL) de suivi statistique des peines infligées en matière de fraude à la TVA, et encore moins en matière de fraude à la TVA intracommunautaire. Sur l'ensemble des condamnations pour fraude fiscale (TVA et autres impôts), les peines prononcées sont à 80% inférieures à 12 mois de prison (ferme ou assortie du sursis), l'essentiel des condamnations se situant entre 3 et 6 mois. Lorsque la sanction se limite à une amende, son montant se situe dans plus de 90 % des cas entre 5 000 F (762,3 €) et 20 000 F (3 049,0 €). Lorsque la sanction prononcée est mixte (emprisonnement et amende), le montant des amendes infligé reste peu élevé : la fourchette prépondérante est de 5 000 à 20 000 F<sup>306</sup>(40%) puis 40 000 F à 100 000 F<sup>307</sup> (30%). Au total, les sanctions prononcées peuvent apparaître faibles par rapport aux maxima encourus.

En matière d'escroquerie à la TVA, un suivi plus précis est possible : 34 plaintes ont été déposées en 1998 et 29 en 1999. Sur les 35 condamnations définitives prononcées pour escroquerie à la TVA de 1997 à 1999, 34 ont comporté des peines de prison. Le montant moyen des amendes est de 103 000 F (15 702 €) sur la période 1997/1999, avec un maximum de 800 000 F (121 959 €).

---

<sup>306</sup> 762 à 3 049 euros

<sup>307</sup> 6098 à 15 245 euros

## **II. – L’efficacité du contrôle fiscal peut être améliorée**

L’amélioration de l’efficacité du contrôle de la TVA intracommunautaire doit être une priorité, ne serait-ce que pour prévenir le risque bien réel de découragement des services, dont les résultats n’ont pas été à la hauteur de l’investissement consenti.

Pour le Conseil des impôts, un tel objectif devrait être atteint sans alourdissement des obligations déclaratives des redevables, et en maintenant les garanties procédurales qui leur sont accordées. Le redevable de bonne foi, pour lequel le coût de gestion de la TVA est déjà non négligeable, ne doit pas être pénalisé par l’effort de lutte contre la fraude.

### **A. – Mieux connaître la fraude**

Une telle approche est un préalable indispensable. Certes, aucune méthode d’estimation de la fraude n’est à elle seule très précise (cf première partie, chapitre I). Pour autant, un suivi régulier des indicateurs les plus courants serait souhaitable :

- écart de TVA et écarts de « flux miroirs » ;
- fraude détectée lors des contrôles fiscaux, en se donnant les moyens d’isoler le montant de la fraude à la TVA intracommunautaire de manière précise.

Enfin, la fraude sur les échanges de prestations de services, qui reste très mal connue, devrait faire l’objet d’investigations spécifiques.

### **B. – Rendre les systèmes d’information plus performants**

#### **1. – Les échanges d’informations au niveau national**

Il serait souhaitable de constituer une base nationale de TVA intracommunautaire, rassemblant l’ensemble des informations disponibles (données des DEB, des déclarations CA3, BNCA). Cette base permettrait de valoriser l’information déjà collectée, sans changer les obligations déclaratives des entreprises. Elle faciliterait la généralisation de la cotation du risque fiscal des entreprises,

actuellement limitée aux demandes de remboursement de crédits de TVA.

Des bases de données spécifiques sur les opérateurs à risques pourraient également être constituées, notamment en centralisant l'ensemble des informations issues de l'assistance administrative.

Enfin, les services de la direction générale des impôts impliqués dans le contrôle de la TVA intracommunautaire devraient disposer d'un accès direct aux bases de données douanières.

## **2. – Les échanges d'informations au niveau communautaire**

Deux options paraissent peu réalistes au Conseil des impôts :

- l'idée de rétablir l'obligation d'un document d'accompagnement pour les transports intracommunautaires de biens permettrait en apparence de rendre plus efficaces les contrôles à la circulation opérés par les services douaniers. En réalité, l'apport d'un tel document serait faible<sup>308</sup>.

Au demeurant, une telle mesure qui supposerait une modification des textes communautaires, est contradictoire avec les objectifs du marché unique, contraignante pour les entreprises, et peu susceptible d'être acceptée par la Commission et par les partenaires européens de la France.

- l'extension de la BREM (base de recoupement entre Etats membres) aux acquisitions intracommunautaires permettrait le recoupement des livraisons intracommunautaires des opérateurs de chaque Etat membre. Mais elle supposerait un alourdissement sensible des obligations déclaratives (actuellement fixées par l'article 28 nonies de la 6<sup>e</sup> directive), sans régler le problème de fiabilité de la BREM (cf plus haut), et de transmission de celle-ci dans des délais courts, conditions qui sont indispensables à son utilisation efficace pour le contrôle.

En revanche, d'autres mesures seraient utiles :

---

<sup>308</sup> en cas d'absence du document, le procès-verbal d'infraction ne serait possible que pour les opérateurs étrangers (un opérateur français pourrait toujours déclarer qu'il réalise une livraison en France) ; en cas de discordance entre le chargement théorique et le chargement réel (ce qui peut indiquer une fausse livraison intracommunautaire), l'infraction ne serait pour autant constituée que lors de la déclaration mensuelle de TVA, d'où une régularisation possible après le contrôle à la circulation.

- permettre l'accès à la BREM par le numéro du client et du fournisseur étranger (et non plus seulement à partir de l'identifiant de l'importateur national), afin de connaître l'ensemble de ses clients nationaux. Cela permettrait, à partir de la détection d'une entreprise suspecte, d'établir beaucoup plus rapidement la liste des entreprises potentiellement impliquées dans une fraude du type « carrousel ».

A cet effet, une modification du règlement n°218/92 sur la coopération administrative peut être nécessaire. Certains Etats membres sont susceptibles de s'y opposer sur la base d'arguments de secret commercial. A défaut, rien n'interdit d'imaginer des accords bilatéraux avec des Etats membres volontaires (à condition de procéder aux modifications législatives opportunes, pour permettre l'échange officiel d'informations).

- étendre progressivement les échanges d'information à des domaines non couverts par la BREM, notamment les ventes à distance<sup>309</sup> et les acquisitions de moyens de transport neufs par les particuliers, ainsi que les prestations de services.

- créer un fichier communautaire des opérateurs convaincus de fraude à la TVA intracommunautaire.

- donner à certains services déconcentrés la qualité « d'autorités compétentes » (en matière de coopération administrative) au sens du règlement n°218/92, afin de rendre les échanges d'informations plus souples et plus efficaces.

Enfin, l'orientation de la Commission<sup>310</sup> visant à unifier les deux bases juridiques de la coopération administrative (règlement n°218/92 pour les échanges intracommunautaires de biens, et directive n°77/799, utilisée pour les prestations de services et les régimes spéciaux comme les ventes à distance) doit être soutenue. L'obligation de respecter des délais de réponse courts pourrait ainsi être généralisée à toutes les situations.

---

<sup>309</sup> qui posent des problèmes de contrôle (cf deuxième partie, chapitre II).

<sup>310</sup> évoquées notamment dans la communication du 7 juin 2000 sur la « Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur ».

## C. – Faciliter la répression de la fraude organisée

### 1. – Réorganiser le contrôle de la TVA intra-communautaire autour d'une structure-pilote

Plusieurs Etats membres de l'Union européenne ont spécialisé une structure dans le contrôle de la TVA intracommunautaire (cf encadré), avec des résultats probants.

#### Les structures de contrôle de la TVA intracommunautaire dans d'autres Etats membres

En 1997, la Belgique a mis en place une organisation, l'UCCAI<sup>311</sup>, qui rassemble tous les services de contrôle fiscal à enjeu international. Cette direction comprend un service à compétence nationale uniquement en charge du contrôle des fraudes carrousel (CNCC, Centre National de Contrôle Carrousel, doté de 40 agents), qui dispose d'un observatoire des courants de fraude (OBS), le Bureau central pour assujettis étrangers (BCAE) et la cellule d'échange de renseignements TVA (CLO). La création du CNCC constitue une avancée substantielle dans l'organisation fiscale belge : en effet, auparavant, le cloisonnement territorial des services fiscaux, enraciné dans la division linguistique, ne permettait pas d'avoir une approche globale du phénomène. Les droits rappelés par le CNCC dans la lutte anti-carrousel ont été multipliés par deux entre 1998 et 1999.

Aux Pays-Bas, il existe une structure unique en matière de recherche et de lutte contre la fraude fiscale et douanière : le FIOD (Direction du renseignement et des enquêtes fiscales et douanières) qui a été réorganisé en 1995. Le siège principal est à Haarlem et comporte un échelon central de documentation, d'information et d'enquêtes. Le FIOD dispose également de onze échelons régionaux.

La division information du FIOD comprend trois secteurs : un secteur analyse de l'information qui réunit, analyse et traite des informations pour les besoins des unités locales de l'administration fiscale et douanière ; un secteur contacts nationaux et internationaux qui sert d'intermédiaire pour l'échange de renseignements avec les administrations fiscales des autres Etats ; le secteur études et projets qui analyse les secteurs de l'économie présentant les risques les plus élevés.

Au sein du FIOD, une cellule spécialisée en matière de lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire a été créée récemment, le CPB. Elle est chargée de définir et de faire appliquer une stratégie de lutte contre ce type de fraude. Ce service recherche des informations et coordonne l'action des services de contrôle. Son premier champ d'investigation et d'action a été le domaine des composants électroniques, particulièrement vulnérable aux fraudes. Le CPB dispose d'un effectif permanent de 11 personnes, et les

<sup>311</sup> Unité Centrale pour la Coopération Administrative Internationale



services déconcentrés territoriaux peuvent mettre à disposition 108 personnes.

Enfin, le Royaume-Uni a décidé la création en septembre 2000 d'une unité de fraude anti-carrousel au sein du National Investigation Service.

Il serait donc souhaitable de spécialiser une structure dans la coordination du contrôle de la TVA intracommunautaire, qui pourrait être rattachée à la direction générale des impôts, tout en bénéficiant de moyens de la DGDDI. Elle assumerait plusieurs fonctions :

- enquête et renseignement, notamment à partir de toutes les bases de données disponibles en matière de TVA.

- compétence spécialisée de contrôle de la TVA intracommunautaire, en lien avec les services déconcentrés de la DGI.

- coordination vis-à-vis des services déconcentrés (directions régionales du contrôle fiscal et DSF), des autres Etats membres, et de la justice.

## **2. – Recentrer l'intervention de la direction générale des douanes dans le contrôle de la TVA**

Mal ciblés et peu productifs, les contrôles de facturation actuellement exercés par la DGDDI sont consommateurs de ressources, et pourraient être supprimés.

Les contrôles à la circulation devraient être ciblés sur des opérateurs désignés et programmés en lien étroit avec la DGI, notamment avec la structure-pilote en charge de la coordination et du contrôle de la TVA intracommunautaire (cf plus haut).

La DGDDI pourrait au contraire continuer à renforcer son contrôle sur les importations de pays tiers circulant en suspension de taxe (parce qu'elles font ensuite l'objet d'une livraison intracommunautaire exonérée), qui constituent un facteur de risque encore mal maîtrisé.

### **3. – Envisager une modification des conditions d’octroi et de retrait de l’identifiant communautaire de TVA**

Le durcissement des conditions d’octroi de l’identifiant communautaire<sup>312</sup> pourrait être un moyen de freiner les livraisons intracommunautaires exonérées à des entreprises « taxi » sans activité réelle, qui constituent la base des fraudes carrousel.

Au niveau communautaire, cette question a été débattue au sein du SCAF<sup>313</sup>, et la Commission a pris explicitement position<sup>314</sup>. Elle a notamment estimé que le numéro d’identification ne peut être annulé que si l’entreprise concernée n’a pas réalisé d’opérations taxables (par exemple si elle simule une activité économique), et qu’il serait disproportionné de refuser d’accorder un numéro à une entreprise soupçonnée de fraude. En revanche, la Commission admet l’idée d’accorder un numéro à titre provisoire, ou de conditionner l’octroi du numéro à la constitution d’une garantie préalable, en cas de soupçon de fraude.

Le Conseil des impôts estime qu’une grande prudence s’impose en la matière :

- le retrait du numéro d’identification décidé par l’administration aurait des conséquences immédiates et difficilement réparables sur l’opérateur concerné, alors même que la fraude ne serait que présumée.

- le retrait d’un numéro d’identification, s’il avait un effet rétroactif, pourrait causer préjudice aux fournisseurs de bonne foi, dont les livraisons intracommunautaires exonérées seraient remises en cause.

- l’idée parfois avancée de demander la constitution de garanties avant l’octroi d’un numéro d’identification à une entreprise nouvellement créée présentant certains indicateurs de risques<sup>315</sup> serait économiquement dommageable et inéquitable si une telle pratique

---

<sup>312</sup> actuellement accordé systématiquement à tout assujetti, cet identifiant est nécessaire pour effectuer et recevoir des livraisons intracommunautaires exonérées (une livraison à un opérateur sans identifiant valide est taxée).

<sup>313</sup> sous-comité anti-fraude, rattaché au comité permanent de la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects, créé par le règlement n°218/92.

<sup>314</sup> document SCAC n °284 du 7 septembre 2000.

<sup>315</sup> par exemple l’appartenance à un secteur connu pour l’ampleur des fraudes à la TVA (télécommunications, composants électroniques, voitures, textile, etc.).

était trop systématique et laissée à la seule appréciation de l'administration fiscale.

Le Conseil des impôts estime que les seules mesures envisageables sont d'ampleur plus limitée (sans modification du droit communautaire) :

- radiation systématique du numéro d'immatriculation si un opérateur ne réalise pas d'opérations imposables ;
- octroi d'un numéro à titre provisoire pour certains opérateurs jugés à risque ;
- utilisation des informations recueillies lors de l'immatriculation pour l'analyse du risque fiscal (un opérateur à risque fera l'objet d'un suivi et éventuellement d'un contrôle ultérieur).

#### **4. – Mieux sanctionner les demandes de remboursement de crédits de TVA fictifs**

Ce type de demandes est caractéristique de certains montages particulièrement dangereux comme les fraudes carrousels. Les autres pays européens appliquent en général des sanctions très sévères.

A l'heure actuelle, l'administration française ne peut qu'exiger le reversement des remboursements présentant un caractère fictif. Aucune sanction fiscale (intérêt de retard, pénalité pour mauvaise foi ou manœuvre frauduleuse) n'est applicable, la seule sanction possible étant alors pénale.

Afin de donner à l'administration la possibilité de poursuivre toutes les catégories de fraudes avec les mêmes instruments, il est donc souhaitable d'instaurer une amende fiscale de 40 % (en cas de mauvaise foi) ou de 80 % (en cas de manœuvre frauduleuse) destinée à sanctionner les remboursements abusifs.

#### **5. – Les liens entre sanctions fiscales et sanctions pénales**

Le contrôle de la TVA intracommunautaire soulève de délicates questions tenant aux pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale et à l'articulation entre sanctions fiscales et sanctions pénales.

Dans certains cas de fraude organisée, les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale peuvent sembler insuffisants, en raison notamment de l'absence de véritable procédure de contrôle fiscal inopiné (cf plus haut). Pour autant, l'instauration d'une telle

---

procédure, qui limite les garanties accordées au contribuable, supposerait au minimum un contrôle du juge (déjà prévu pour le droit de visite et de saisie de l'article L16 B du LPF). Cette idée renvoie à un débat plus large sur le cadre juridique du contrôle fiscal, qui ne peut être traité dans le cas de la seule TVA.

Il reste que les sanctions fiscales sont souvent inopérantes à l'égard d'entreprises quasiment fictives. La pénalisation, qui permet de sanctionner les personnes physiques, apparaît alors comme la solution adéquate. Le problème est alors la durée souvent très longue des procédures judiciaires, qui réduit l'impact des sanctions prononcées.

Afin de faciliter le traitement des affaires de fraude fiscale par le juge judiciaire, un effort de formation initiale et permanente des magistrats, peu familiers de ce domaine spécifique, est indéniablement souhaitable.

### **Conclusion**

**Le Conseil des impôts estime que l'efficacité du contrôle de la TVA intracommunautaire peut être améliorée par des mesures nationales tenant notamment à l'organisation administrative :**

**- améliorer la connaissance de la fraude par un suivi plus systématique ;**

**- mettre l'accent sur l'utilisation efficace des systèmes d'information par la constitution d'une base nationale de TVA intracommunautaire et l'accès direct de la DGI aux bases de données douanières ;**

**- généraliser la cotation du risque fiscal des entreprises ;**

**- créer une structure-pilote chargée de coordonner le contrôle de la TVA intracommunautaire ;**

**- mieux cibler l'intervention de la direction générale des douanes et droits indirects dans le contrôle de la TVA intracommunautaire ;**

**- créer des sanctions fiscales propres aux remboursements de crédits de TVA fictifs ;**

**- retirer systématiquement le numéro d'identification communautaire aux opérateurs fictifs, et accorder un numéro provisoire à certains opérateurs jugés à risque.**

**Par ailleurs, au niveau communautaire, il conviendrait :**

**- d'étendre progressivement le contenu de la base de recoupement entre Etats membres (BREM), et d'améliorer les conditions d'accès à cette base ;**

**- de fusionner les bases juridiques des procédures de coopération administrative.**

## **TROISIEME PARTIE**

### **LES PROCESSUS DE DECISION EN MATIERE DE TVA : UN REEQUILIBRAGE NECESSAIRE**

---

Le processus de décision dans le domaine de la TVA est rendu complexe par l'articulation entre le niveau communautaire et le niveau national, aussi bien pour édicter des normes générales que pour les interpréter et pour régler les litiges, ainsi que l'illustre le tableau n°23.

Tableau n° 23 : les différents acteurs institutionnels en matière de TVA

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

Source : Conseil des impôts

# 1

## La préparation des directives communautaires

Conformément aux dispositions du Traité, la Commission dispose du monopole de l'initiative dans le processus législatif communautaire<sup>316</sup>. C'est donc par ses services que sont notamment rédigées les propositions d'actes communautaires relatives à la TVA. Dans la pratique, il s'agit essentiellement de propositions de directives, cette catégorie de normes ayant été privilégiée en matière fiscale.

### I. – L'organisation de la direction générale compétente en matière de fiscalité

La direction générale compétente en matière de fiscalité est la DG « TAXUD » (Taxation et Union douanière, ex-DG XXI). Cette direction générale est placée, conjointement avec la direction générale « marché intérieur » (ex-DG XV) sous l'autorité du Commissaire chargé du marché intérieur<sup>317</sup>.

Une lettre de mission a défini précisément les objectifs qui lui sont assignés. En matière de TVA, « *la direction générale veille à mettre en œuvre un système cohérent de TVA qui tienne à la fois compte de la nécessité pour les Etats membres de maintenir leurs ressources budgétaires et de celle de réaliser en même temps toute simplification utile pour le développement de l'activité économique. Une attention particulière est accordée à l'application des règles fiscales en matière de commerce électronique* ».

D'autres objectifs, plus généraux, concernent également la TVA :

---

<sup>316</sup> une proposition de la Commission ne peut être amendée par les Etats membres qu'à l'unanimité (article 250-1 du Traité).

<sup>317</sup> actuellement, M. Bolkestein.



*« (...) La direction générale doit faire en sorte que l'acquis communautaire soit respecté afin de poursuivre l'objectif d'une réalisation complète du marché intérieur et de soutien de l'achèvement de l'Union économique et monétaire » ;*

*« La Direction générale établit un observatoire des politiques et pratiques fiscales poursuivies par les Etats membres afin d'être en mesure de définir des stratégies cohérentes au niveau communautaire ».*

Au total, l'action de la direction générale TAXUD en matière de TVA s'articule autour de trois fonctions principales :

a) L'élaboration des propositions de directives fiscales est confiée à la direction TAXUD C « politique fiscale ». L'unité C3 est plus particulièrement compétente pour la TVA et les autres taxes sur le chiffre d'affaires.

b) Le contrôle de l'application des dispositions communautaires est effectué par l'unité TAXUD A3 « Affaires juridiques ». Cette unité dispose de moyens en personnel trop limités pour contrôler de façon exhaustive et méthodique l'application et la transposition des textes communautaires. Aussi intervient-elle le plus souvent de façon ponctuelle, à la suite d'une saisine par un Etat membre ou une personne privée (le plus souvent une entreprise).

Afin de pallier ce manque de moyens, la Commission externalise une partie de cette mission de contrôle de l'application des normes communautaires auprès de cabinets privés. Les résultats de ces études restent généralement confidentiels et ne sont pas communiqués aux Etats membres intéressés.

c) La prospective et l'évaluation des systèmes fiscaux revient en principe à l'unité TAXUD A1 (Stratégie, prospective politique et économique, évaluation). De création récente, cette unité n'est dotée que d'effectifs restreints. De surcroît, les liens de la direction générale TAXUD avec les services d'études économiques de la Commission (direction générale « ECOFIN », ex DG II) sont très réduits.

De ce fait, les propositions de directives de la DG TAXUD sont rarement fondées sur des études évaluant a priori l'impact des mesures proposées. Ce choix méthodologique ouvre aux Etats un espace de réflexion et de proposition qu'ils ont peu utilisé pour l'instant.

## **II. – La définition des grandes orientations de la fiscalité européenne : le rôle du « groupe de politique fiscale »**

Le « groupe de politique fiscale » a été mis en place à l'initiative de la Commission européenne au terme du Conseil ECOFIN informel de Vérone, en avril 1996. Il réunit les ministres de l'économie et des finances des pays membres de l'Union européenne et son secrétariat est assuré par la Commission (unité TAXUD C1).

Le groupe de politique fiscale a vocation à réfléchir à l'avenir de la fiscalité européenne. Au cours des années récentes, la fiscalité directe a été son thème de discussion principal, sans écarter toutefois les questions liées à la fiscalité indirecte. C'est notamment lors de la réunion du groupe de politique fiscale du mois d'avril 2000 que la Commission a fait connaître aux Etats sa nouvelle stratégie en matière de TVA, qui s'est ensuite traduite par sa communication du 7 juin 2000.

## **III. – L'association des Etats à l'élaboration des propositions de directive : le groupe de travail n°1**

Avant de publier officiellement une proposition de directive, la Commission la présente à un groupe de travail composé de représentants des administrations nationales compétentes<sup>318</sup> en matière de TVA. Cette formation est appelée « *groupe de travail n°1 : harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires* ». Elle est réunie plusieurs fois par an à l'initiative de la Commission.

L'efficacité du groupe de travail n°1 est limitée par différents facteurs :

- l'intérêt parfois faible que lui portent certains Etats membres, en particulier lorsqu'ils ont adopté une position de refus de principe sur le sujet examiné par le groupe ;

- le fait que la Commission ne tire pas toujours les conséquences de l'opposition suscitée par certaines de ses propositions dès le stade du groupe de travail n° 1.

La Commission comme les administrations nationales valident ce constat. Elles en attribuent la responsabilité à la règle de

---

<sup>318</sup> la direction de la législation fiscale de la DGI, en France.

l'unanimité appliquée en matière fiscale qui, en réservant un droit de veto aux Etats, ne favorise pas leur implication dans une discussion en amont du vote du texte. L'examen du fonctionnement des institutions communautaires dans les domaines relevant de la majorité qualifiée confirme *a contrario* ce jugement : à la logique binaire de l'unanimité (acceptation / rejet) s'oppose celle, plus constructive, de la majorité qualifiée qui offre des possibilités beaucoup plus importantes d'évolution des textes.

Prenant acte de l'insuffisante efficacité des travaux du groupe de travail n° 1, la Commission s'est orientée vers une politique de consultation informelle des Etats membres. Celle-ci ne peut cependant être considérée comme entièrement satisfaisante : elle n'associe pas tous les Etats à la réflexion et aboutit à des échanges trop limités où les Etats ne connaissent généralement pas l'intégralité de la position de la Commission. Il en résulte des situations parfois délicates, où certains Etats membres sont destinataires d'un texte préparatoire alors que d'autres sont écartés.

Les dysfonctionnements de la procédure de préparation des directives ont été particulièrement nets lors des travaux sur la taxation du commerce électronique (cf deuxième partie, chapitre II). Afin d'associer au mieux les Etats, la Commission a procédé à une large consultation au sein du groupe de travail n°1. Cet exercice a donné lieu à l'élaboration de deux documents de travail intermédiaires, publiés en avril 1998 et juin 1999.

Parallèlement à ces consultations, la Commission a constitué des groupes de réflexion informels réunissant des représentants d'entreprises et une sélection d'Etats membres. Cette double procédure a eu des conséquences négatives importantes. Sur la forme, il a été observé lors de la phase finale des travaux que de grandes entreprises avaient été informées de la position définitive de la Commission<sup>319</sup> avant certains Etats membres. Sur le fond, la Commission a retenu sur le sujet spécifique de l'identification fiscale des sociétés établies dans des Etats tiers une solution dont elle avait pourtant pu vérifier au sein du groupe de travail n°1 qu'elle était conflictuelle.

---

<sup>319</sup> proposition de directive présentée en juin 2000.

## **IV. – La consultation des entreprises**

### **1. – Une pratique de consultations informelles**

Les entreprises sont associées de façon irrégulière à la préparation des propositions de directives de la Commission. Si cette dernière invoque fréquemment l'avis des « milieux d'affaires » dans les textes qu'elle propose, elle identifie rarement ces derniers de façon claire.

En fait, la Commission dispose au sein de certaines entreprises de contacts qui lui permettent de tester les solutions qu'elle avance auprès des professionnels. Cette méthode informelle n'est sans doute pas sans avantages, mais elle manque de transparence et ne garantit pas le caractère représentatif des avis ainsi recueillis.

### **2. – Les instances consultatives officielles restent presque inutilisées**

Deux instances consultatives compétentes en matière de TVA coexistent au niveau communautaire :

- le comité consultatif en matière douanière et de fiscalité indirecte ;
- le comité d'écoute des entreprises en matière de TVA.

Le comité consultatif en matière douanière et de fiscalité indirecte a pris la suite de l'ancien comité consultatif en matière douanière créé dans les années 1970. Il est régi par la décision n°91/453 de la Commission du 30 juillet 1991. Compétent en matière douanière et pour la fiscalité indirecte et associant des représentants de la plupart des secteurs professionnels concernés<sup>320</sup>, il a pour objet de donner l'écho des milieux professionnels sur les propositions de la Commission. Ce comité statue uniquement sur les textes présentés par la Commission et n'a pas vocation à intervenir sur les travaux du

---

<sup>320</sup> le comité consultatif en matière douanière et de fiscalité indirecte comprend 19 membres qui se répartissent de la façon suivante : trois représentants de l'industrie ; deux représentants de l'agriculture et de la pêche ; deux représentants des organisations commerciales ; deux représentants des chambres de commerce et d'industrie ; deux représentants des transports ; un représentant des assurances et des banques ; deux représentants des commissionnaires et agents de douanes ; un représentant des organismes de tourisme ; un représentant des salariés ; deux représentants des consommateurs ; un représentant des PME.

Conseil. Par ailleurs, ses avis, uniquement destinés à la Commission, ne sont pas publiés.

Le fait que ce comité soit entièrement tourné vers la Commission et que ses avis ne soient pas publiés limite considérablement la portée de ses prises de position. En outre, la Commission a progressivement étendu ses consultations auprès des entreprises, bien au-delà de ce comité qui semble ne jouer qu'un rôle très formel.

Le comité d'écoute des entreprises sur la TVA est de création plus récente. Institué en février 1993, il a pour objet de porter à la connaissance de la Commission les problèmes rencontrés par les entreprises dans l'application du régime intracommunautaire de TVA. Il est composé des représentants de l'Union des confédérations de l'industrie et des employeurs d'Europe (UNICE), des chambres de commerce internationales de l'Union européenne, des PME et de « Eurocommerce ». Son secrétariat est assuré par la direction générale TAXUD de la Commission.

Toutefois, après avoir été assez actif lors des premières années de mise en place du régime transitoire, ce comité a progressivement été mis en sommeil.

### **3. – Le comité d'écoute des entreprises sur la TVA mériterait d'être réactivé**

Par l'absence de publicité donnée à ses travaux et son objet très large (l'ensemble des droits indirects et des questions douanières), le comité consultatif en matière douanière et de fiscalité indirecte n'apparaît pas comme le meilleur espace d'échange entre les entreprises et les services de la Commission en matière de TVA.

En revanche, le comité d'écoute des entreprises sur la TVA est, en raison de la représentativité satisfaisante de ses membres, un outil intéressant qui apparaît aujourd'hui largement sous-utilisé. Les organisations professionnelles interrogées par le Conseil des impôts en France comme dans d'autres Etats membres souhaitent d'ailleurs une concertation accrue avec la Commission.

Ce comité pourrait donc être relancé en vue d'associer étroitement les entreprises à la réflexion préparatoire aux propositions de la Commission dans le cadre de sa nouvelle stratégie en matière de TVA.

---

## V. – Conclusion

La présentation de propositions de directives en matière fiscale relève de la responsabilité de la Commission européenne. Sa capacité à réunir l'adhésion des Etats autour de ses propositions est essentielle, dans un domaine où la règle de l'unanimité ne facilite pas l'adoption des textes.

Dans ce contexte, la Commission devrait sans doute être plus à l'écoute des souhaits des Etats membres. Ainsi, il est probable que la priorité qu'elle a donnée au passage au régime définitif de taxation des échanges intracommunautaires (refusé par les Etats) a pu contribuer au blocage du processus de décision dans les années 1990. La communication du 7 juin 2000 sur la « stratégie pour améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur », plutôt bien accueillie par les Etats, marque de ce point de vue un tournant positif.

## 2

### **La détermination des positions des Etats membres sur les propositions de directives de la Commission**

Dans ce domaine, le Conseil des impôts a procédé à une comparaison entre les processus institutionnels français, et ceux suivis dans trois autres Etats membres (Allemagne, Royaume-Uni et Danemark).

#### **I. – Le cas de la France**

##### **A. – Les administrations concernées par la définition de la position française en matière de TVA**

Plusieurs ministères sont potentiellement concernés par la définition de la position française en matière de TVA, au titre des secteurs économiques dont ils assurent le suivi. Si le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (direction de la législation fiscale rattachée à la direction générale des impôts<sup>321</sup>) est le plus souvent chef de file dans les dossiers TVA, d'autres ministères peuvent intervenir de façon ponctuelle. Cela a notamment été le cas du ministère de l'emploi et de la solidarité, qui a initié la réflexion concernant les baisses ciblées de TVA dans les secteurs à forte intensité en main d'œuvre.

Le SGCI (secrétariat général du comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne), qui relève du Premier ministre, a pour rôle d'assurer la coordination interministérielle pour aboutir à la définition d'une position française au sein des instances communautaires. Les services du conseiller financier du SGCI sont chargés de cette tâche en matière de fiscalité.

---

<sup>321</sup> une sous-direction de la direction de la législation fiscale (DLF) s'occupe presque exclusivement des questions de TVA.

Enfin, la représentation permanente de la France auprès des institutions européennes à Bruxelles est chargée de faire valoir la position ainsi définie dans les divers groupes de travail précédant les réunions du Conseil ECOFIN, compétent dans le domaine fiscal.

## B. – Le rôle du Parlement

L'Assemblée nationale et le Sénat sont nécessairement associés au processus d'élaboration de la norme communautaire. La procédure de l'article 88-4 de la Constitution (cf chapitre introductif) leur permet de jouer un rôle dans la fixation de la position française dès la publication d'une proposition de directive.

### 1. – La procédure instituée par l'article 88-4 de la Constitution

L'article 88-4, introduit en 1992 et amélioré en 1999, permet à l'Assemblée nationale et au Sénat de voter des résolutions sur tous les projets ou propositions d'actes des Communautés européennes ou de l'Union européenne au moment où ceux-ci sont débattus à Bruxelles. Toutefois, la consultation du Parlement n'est obligatoire que pour les actes de nature législative.

Les deux assemblées ont, à la suite de la révision de 1992, modifié leur règlement pour introduire la possibilité de voter des résolutions. Le Conseil constitutionnel a énoncé des interprétations neutralisantes pour certaines dispositions modifiant ces règlements et censuré certaines dispositions figurant dans les modifications du règlement du Sénat tendant à renforcer le poids des interventions du Parlement (Conseil constitutionnel, 17 décembre 1992 pour l'Assemblée nationale, 12 janvier 1993 pour le Sénat).

Plus encore que les décisions du Conseil constitutionnel, ce sont des éléments de fait qui restreignent la portée de la consultation instituée par l'article 88-4 de la Constitution :

- la brièveté des délais d'examen des actes communautaires, qui ne permet pas un examen approfondi des textes présentés ;
- la difficulté du suivi des résolutions.

De ce fait, sur les 200 textes soumis (tous domaines confondus) chaque année aux deux Assemblées, seuls 5 % environ donnent lieu à l'adoption d'une résolution.



Toutefois, afin de renforcer son rôle dans le processus de décision communautaire, le Parlement français, à l'instar des Parlements britannique, danois ou encore néerlandais, a obtenu du gouvernement qu'il applique le système de la « réserve d'examen parlementaire ». Ce système garantit que le gouvernement ne puisse prendre une position tant que le Parlement ne s'est pas prononcé sur le sujet dans un délai déterminé. Cette procédure a été introduite en droit français par une circulaire du Premier ministre en date du 19 juillet 1994<sup>322</sup>. Elle s'attache à concilier la prise en compte des positions exprimées par le Parlement en matière communautaire et le respect des prérogatives du pouvoir exécutif. Il est à noter que le gouvernement est, en pratique, le principal utilisateur de ce mécanisme, qui est généralement invoqué pour retarder une discussion à Bruxelles.

## **2. – L'intervention du Parlement en matière de TVA**

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 88-4, 40 textes européens relatifs à la TVA et un texte relatif à la fois aux droits d'accises et à la TVA ont été soumis aux deux Assemblées. Un très faible nombre a donné lieu à l'adoption d'une résolution et il ne semble pas y avoir de cas où ce texte a été de nature à faire évoluer la position gouvernementale. En pratique, la consultation apparaît avant tout comme une formalité qui ne permet pas de faire émerger un véritable débat entre le gouvernement et les assemblées sur les propositions présentées par la Commission.

Une procédure dite « simplifiée » a été mise en œuvre pour le cas où le texte soumis aux Assemblées est relatif à une demande de dérogation présentée par un Etat membre. La 6<sup>e</sup> directive prévoit en effet dans son article 27 que de telles dérogations peuvent être accordées par décision tacite du Conseil à l'issue d'un délai de deux mois à compter de la lettre de notification de la Commission. Toutefois, la Commission ou un Etat membre peuvent interrompre cette procédure lorsqu'ils estiment que la dérogation fiscale demandée n'est pas conforme au droit communautaire.

Dans le cadre de la procédure de l'article 88-4, les Assemblées sont saisies des lettres de notification. Un allègement de la procédure intervenu en mai 2000 pour accélérer le mécanisme de prise de décision dans ce domaine où les Etats ne sont que rarement concernés

---

<sup>322</sup> Journal Officiel du 21 juillet 1994

par les demandes de dérogation présentées par un autre Etat. Les Assemblées disposent désormais d'un délai d'un mois pour se prononcer sur ces demandes de dérogations. Au terme de ce délai et en l'absence de réponse, le gouvernement peut lever sa réserve d'examen parlementaire et se prononcer, le cas échéant, sur la demande. Cette solution permet aux Assemblées de continuer à exercer leur rôle de contrôle tout en effectuant un tri parmi les dérogations pour n'instruire que celles qui leur paraissent présenter un intérêt. Depuis la mise en place de cette procédure, 4 textes ont été soumis aux Assemblées. Aucun n'a donné lieu à une intervention.

Au total, la contribution du Parlement dans le processus de fixation de la position nationale apparaît limitée malgré la rigueur des procédures mises en place. Seul la question du passage du régime définitif, et la discussion relative aux baisses ciblées de TVA dans les secteurs à haute intensité en main d'œuvre ont mobilisé de façon nette la représentation nationale sur le thème de la TVA au cours des dernières années.

## **II. – L'élaboration des positions nationales dans trois autres Etats membres**

### **A. – L'Allemagne**

#### **1. – L'absence de coordination interministérielle**

Il n'existe pas en Allemagne d'organisme comparable au SGCI. La Loi fondamentale garantit en effet à chaque ministre une grande autonomie par rapport au chancelier. Par ailleurs, la structure fédérale, qui impose la fréquente consultation des Länder s'oppose à la pratique d'une coordination interministérielle étroite. C'est donc le ministère fédéral des finances (*Bundesministerium der Finanzen*) qui est chargé de définir la position allemande en matière de TVA.

#### **2. – La faiblesse du rôle joué par le Bundestag est tempéré par l'intervention active des Länder en matière communautaire**

Le Parlement allemand a longtemps été peu actif en matière communautaire. Le *Bundestag* était seulement tenu informé par le gouvernement de l'avancée des différents dossiers. La constitution en 1983 d'une commission des affaires européennes n'a pas modifié

sensiblement cette pratique et une certaine passivité restait de mise. La situation a considérablement évolué en 1992 à l'occasion d'une révision constitutionnelle. Le nouvel article 23 de la Loi fondamentale contraint désormais le gouvernement à informer les deux assemblées « de manière aussi complète que possible ». Par ailleurs, lorsqu'une négociation concerne un texte communautaire, le gouvernement doit se fonder sur un avis adopté par le *Bundestag* pour établir sa position de négociation initiale.

En raison de l'impact de la construction européenne sur les *Länder*, le *Bundesrat* est également actif en matière communautaire. En vertu de l'article 23-5 de la Loi fondamentale, le gouvernement fédéral doit prendre en considération l'avis du *Bundesrat* lorsque les intérêts des *Länder* sont touchés dans un domaine de compétence exclusive du *Bund*. De plus, lorsque les pouvoirs de législation des *Länder*, l'organisation de leurs services ou leur procédure administrative non contentieuse sont affectés directement, l'opinion du *Bundesrat* doit être prise en compte « de manière déterminante » lors de la formation de la volonté du *Bund*.

Au niveau des *Länder* eux-mêmes, les assemblées ont pour la plupart institué des commissions parlementaires chargées des affaires communautaires. Toutefois, le rôle le plus important pour la défense des intérêts des *Länder* est joué par l'observateur que ceux-ci délèguent à la représentation permanente de l'Allemagne à Bruxelles et qui assure leur représentation collective. En pratique, la compétence partagée du *Bund* et des *Länder* en matière de TVA ne semble pas avoir suscité de controverses importantes.

## B. – Le Royaume-Uni

### 1. – Une autonomie relative des ministères dans la fixation de leur position malgré l'existence d'un mécanisme de coordination gouvernementale

La tâche de coordination est partagée entre le *Cabinet* et le *Foreign Office* qui a mis en place une division chargée des affaires communautaires. En réalité, si le *Foreign Office* est le point de passage obligé pour la communication avec Bruxelles, la coordination interministérielle relève du *Cabinet Office*, et plus précisément, du secrétariat européen qui a été constitué au sein de celui-ci et qui est composé d'une dizaine de hauts fonctionnaires.

Le système, comparable à certains égards à celui de la France, a récemment évolué vers une plus grande autonomie laissée aux ministères. Ainsi, la position britannique en matière de TVA est-elle essentiellement déterminée par l'administration des douanes et des accises (*HM Customs and Excise*).

## **2. – Un Parlement particulièrement actif en matière communautaire**

Le Parlement britannique joue un rôle assez important dans l'examen des affaires communautaires. Il reçoit une information très détaillée sur l'état d'avancement des différents dossiers.

Une commission permanente se consacre aux affaires européennes dans chacune des chambres : le *Select Committee on European Legislation* à la Chambre des Communes et le *Select Committee on the European Communities*, à la Chambre des Lords. Ces commissions opèrent un tri sur les différents projets de textes communautaires et décident de ceux qui seront présentés à la chambre. Pendant cette période d'examen, le gouvernement peut mettre en jeu le système de la réserve d'examen parlementaire, sauf raisons spéciales (telles que l'adoption de mesures bénéfiques au Royaume-Uni ou la nécessité de combler un vide juridique). Lorsqu'il donne son accord à un texte sans attendre l'examen parlementaire, le gouvernement doit expliquer aux chambres les raisons de sa décision.

Chaque *Select Committee* dispose de sous-commissions chargées d'examiner précisément l'ensemble des textes européens soumis au Parlement. La Chambre des communes comprend ainsi deux *European Standing Committees* dont le premier traite de l'agriculture, de l'environnement et des transports et le second des autres questions. Ces commissions discutent des documents transmis par le *Select Committee* avant la séance plénière de la Chambre. A la Chambre des Lords, les membres du *Select Committee* sont répartis en 5 sous-commissions qui suivent de façon approfondie les affaires européennes en élaborant des rapports sur les actes communautaires en préparation.

L'abondance et la qualité des réflexions conduites par le Parlement britannique en matière de TVA doivent être soulignés. L'existence de formations spécialisées d'examen des textes est à l'origine d'une très forte spécialisation des parlementaires, dont les travaux nourrissent un dialogue très intense avec le gouvernement. Par

ailleurs, les *Select Committees* auditionnent régulièrement les représentants des contribuables, des employeurs ou encore des dirigeants de grandes entreprises afin d'avoir une vision aussi précise que possible des contraintes et obligations représentées par le système fiscal. Le CBI (*Confederation of British Industry*) et le FSB (*Federation of Small Businesses*) sont entendus chaque année par différents *Select Committees* et sont autorisés à déposer devant eux des memoranda représentatifs de leur position en matière de fiscalité. Les travaux conduits à la suite de ces auditions montrent que les parlementaires s'inspirent largement des thèmes soulevés devant eux par les organisations auditionnées. Ainsi, le thème du coût de gestion de la TVA par les entreprises (*VAT compliance costs for businesses*), soulevé par un mémorandum d'un cabinet d'audit<sup>323</sup> en 1999 a été repris dans plusieurs rapports parlementaires publiés après cette date.

Le rôle du Parlement est toutefois limité par la discipline majoritaire, qui l'incite à suivre la position gouvernementale. Ainsi, en 2000, ayant fait connaître publiquement son sentiment en faveur d'un passage à la majorité qualifiée dans plusieurs domaines (notamment la coopération administrative en matière de fraude ou encore le champ d'application de la TVA), le Parlement n'a toutefois pas été en mesure d'influencer la position du gouvernement britannique, hostile à une telle évolution lors de la conférence intergouvernementale.

## C. – Le Danemark

### 1. – Un faible degré de coordination intergouvernementale

Le Premier ministre danois n'a pas un rôle déterminant en matière européenne. La responsabilité de fixer une position gouvernementale revient, en théorie, au ministre des affaires étrangères. En matière de TVA, c'est toutefois le ministère des impôts (*Skatteministeriet*) qui est compétent, en liaison avec le ministère des affaires étrangères.

### 2. – Un contrôle parlementaire particulièrement poussé

Le système danois est généralement présenté comme le modèle le plus élaboré de contrôle parlementaire sur la définition des positions nationales.

---

<sup>323</sup> Price Waterhouse

Le contrôle passe essentiellement par le canal d'une commission parlementaire spécialisée, la commission parlementaire des affaires européennes, qui a été prévue dès la loi sur l'adhésion du Danemark du 11 octobre 1972. Ce texte impose au gouvernement de faire rapport au Parlement (*Folketing*) sur l'évolution de l'Union européenne et dispose que « le gouvernement informe un comité constitué par le *Folketing* des projets d'actes du Conseil qui seront directement applicables au Danemark ou pour lesquels l'intervention du *Folketing* est nécessaire ». Cette commission, assimilée aux autres commissions parlementaires, est composée de 17 membres.

Les modes d'intervention de cette commission sont originaux à plusieurs titres :

- elle est obligatoirement consultée par le gouvernement sur les principales questions relatives à la politique communautaire, afin de concilier à la fois l'influence du *Folketing* et la liberté d'action du gouvernement dans les négociations. Devant la commission, le gouvernement fait connaître les bases sur lesquelles il entend négocier et peut alors s'engager sur ces bases, sauf s'il rencontre l'opposition d'une majorité de la commission. Si le gouvernement n'est pas juridiquement tenu par le mandat donné par la Commission, il l'est politiquement, les majorités gouvernementales étant traditionnellement des majorités de coalition au Danemark ;

- le mandat de négociation donné par la commission au gouvernement est public depuis 1993 (la confidentialité peut toutefois être décidée) ;

- le mécanisme de la « réserve parlementaire » joue en matière communautaire tant que le *Folketing* ne s'est pas prononcé ;

- afin d'accroître son rôle et son efficacité, la commission a mis en place une politique de contacts avec les autres gouvernements et le Parlement européen pour faire valoir le point de vue spécifique du Parlement danois.

En matière de TVA, le Parlement danois s'est prononcé à plusieurs reprises contre le passage au régime définitif et a fait connaître son opposition à la proposition de directive de la Commission concernant la taxation du commerce électronique. De manière générale, s'agissant d'un impôt qui représente plus de 20% des ressources du budget danois et pour lequel les deux sujets précédents sont perçus au Danemark comme une menace, le

---

gouvernement n'a eu ni les moyens ni l'ambition de s'écarter du mandat qui lui avait été donné par le *Folketing*.

#### D. – Les enseignements pour la France

La conduite du travail intergouvernemental en France ne semble pas appeler de commentaire particulier : le SGCI joue un rôle sans réel équivalent en Europe, et est généralement considéré comme très efficace.

En revanche, le Parlement français apparaît très en retrait sur les questions européennes par rapport à la position occupée par les Parlements britannique ou allemand. Cette situation est particulièrement visible en matière de TVA, où les interventions des deux Assemblées françaises sur les textes qui lui sont soumis sont rares.

L'absence d'une commission permanente consacrée aux affaires européennes au sein des deux Assemblées<sup>324</sup> est l'une des explications de cette situation. La configuration actuelle, sous forme de délégations pour l'Union européenne, ne donne pas au Parlement les moyens d'un examen approfondi des questions communautaires. La qualité et l'abondance des travaux produits par le *Select Committe on European Legislation* de la Chambre des Communes ou le *Select Committee on European Communities* de la Chambre des Lords met en évidence l'intérêt de disposer dans ce domaine d'une commission permanente dotée de moyens importants d'investigation.

---

<sup>324</sup> qui s'explique notamment par le fait que le nombre de commissions permanentes est limité à six par la Constitution.

### 3

## L'adoption des normes communautaires

### I. – Le cadre juridique

L'article 93 du Traité (ex-article 99) prévoit le dispositif de prise de décision dans le domaine de la TVA : « *Le Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, 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 imposition est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur (...)* »

Ce dispositif a fourni la base juridique à l'harmonisation communautaire aussi bien pour la TVA qu'en matière de droits d'accises. Il convient de noter que l'article 93 concerne uniquement la fiscalité indirecte et que les rares dispositions prises en matière de fiscalité directe l'ont été sur la base de l'article 94 (ex-article 100) qui prévoit la possibilité d'adopter à l'unanimité des directives ayant pour objet « *le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le financement du marché commun* »<sup>325</sup>.

L'article 95 (ex-article 100 A), qui permet l'adoption suivant la procédure de codécision (article 251 du traité), et donc à la majorité qualifiée du Conseil de mesures visant « *au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du*

---

<sup>325</sup> L'article 94 est d'ailleurs, avec l'article 93, l'une des bases juridiques de la directive 79/1071/CE du 6 décembre 1979, qui étend à la TVA les dispositions de la directive 76/308/CE du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances. L'article 94 est donc potentiellement utilisable en matière de TVA, ce qui n'a toutefois que peu d'intérêt, la procédure applicable étant la même que pour l'article 93.



*marché intérieur* » exclut explicitement les mesures fiscales de son champ d'application<sup>326</sup>.

Enfin, l'article 96 (ex-article 101) du traité CE prévoit que « *au cas où la Commission constate qu'une disparité existant entre les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des Etats membres fausse les conditions de concurrence sur le marché commun et provoque, de ce fait, une distorsion qui doit être éliminée, elle entre en consultation avec les Etats membres intéressés.*

*Si cette consultation n'aboutit pas à un accord éliminant la distorsion en cause, le Conseil arrête, sur proposition de la Commission, les directives nécessaires à cette fin en statuant à la majorité qualifiée. La Commission et le Conseil peuvent prendre toutes autres mesures utiles prévues par le présent traité ».*

La fiscalité pouvant être à l'origine de distorsions, le recours à cette procédure n'est donc pas formellement exclu dans ce domaine. Toutefois, la Commission n'a fait aucune tentative en ce sens.

Au total, la règle de l'unanimité est systématiquement appliquée en matière fiscale.

## **II. – Un processus de décision insatisfaisant**

### **A. – La durée d'élaboration des textes communautaires**

Le temps de gestation d'une directive est souvent décrit comme étant trop long. En réalité, il est surtout imprévisible. Si certaines sont adoptées assez rapidement (la directive sur le taux réduit dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre), d'autres font l'objet de négociations qui peuvent nécessiter plusieurs années. L'exemple de la proposition de directive relative à la réforme du comité TVA (cf plus bas) est, à cet égard, particulièrement révélatrice. Alors que l'utilité d'une extension des pouvoirs de ce comité est reconnue par la plupart des Etats depuis plusieurs années et que la Commission a présenté en 1997 sa première proposition de directive à ce sujet, les perspectives de son adoption restent encore incertaines.

---

<sup>326</sup> cet article a été utilisé pour créer le programme d'action communautaire « Fiscalis », destiné à améliorer la coopération administrative en matière de fiscalité indirecte (décision n°888/1998/CE du Parlement européen et du Conseil). Mais il ne s'agit pas, en l'espèce de modifier directement la législation fiscale.

En fait, le monopole de l'initiative que détient la Commission, et le pouvoir de décision propre au Conseil des ministres, nécessitent une communauté de vues entre la Commission et les Etats membres, exigence que la règle de l'unanimité rend particulièrement aiguë.

## B. – L'insuffisante « respiration » des directives

Le droit fiscal doit souvent être adapté aux évolutions économiques. Or, au niveau communautaire, la difficulté à recueillir l'unanimité en matière fiscale est un des facteurs d'immobilisme des textes existants, et singulièrement de la 6e directive, approuvée en 1977, et dont l'architecture d'origine n'a pas été modifiée. Dans ces conditions, les insuffisances ou les ambiguïtés du texte d'origine, que la jurisprudence ne contribue pas toujours à lever, suscitent une insécurité juridique excessive, dont les conséquences ont été détaillées dans les chapitres I et II de la deuxième partie.

### Un cas d'utilisation réussie des procédures de décision communautaires : la directive du 22 octobre 1999 relative aux services à forte intensité de main-d'œuvre

Avant 1997, la Commission s'était à plusieurs reprises prononcée contre une telle mesure, écartant l'idée d'un lien entre emploi et TVA. Toutefois, le commissaire européen chargé de la fiscalité (alors M. Monti) a dès novembre 1997 adopté une position plus ouverte que celle de ses services, envisageant une expérimentation de baisses ciblées de TVA. La France a fait connaître son intérêt lors du Conseil européen sur l'emploi tenu à Luxembourg en novembre 1997.

La France a ensuite joué un rôle moteur pour essayer de faire aboutir cette initiative. L'ensemble des contacts de la France auprès des autres Etats membres et de la Commission ont été mobilisés afin de tester leurs réactions. Au terme de ces consultations, il est apparu que, si certains Etats étaient favorables à un tel projet (Pays-Bas, Italie, Portugal), d'autres étaient susceptibles de la repousser (Allemagne, Danemark).

A l'issue de cette première phase, un texte non-officiel a été communiqué à la Commission, représentant en quelque sorte la contribution de la France à la réflexion concernant les baisses ciblées de TVA. Le principal avantage du dispositif proposé était d'être expérimental et peu contraignant. Il n'avait pas vocation à être pérenne : en particulier, il ne supposait aucune modification de l'annexe H de la 6e directive, qui énumère l'ensemble des activités pouvant bénéficier du taux réduit de TVA. Par ailleurs, l'expérimentation telle que définie dans le projet français s'appliquait aux seuls Etats membres qui le souhaitaient.

Le texte officiellement proposé par la Commission le 17 février 1999 différait peu du dispositif élaboré par la France.

La négociation entre Etats membres a essentiellement porté sur la liste des activités éligibles à l'expérimentation. Elle est allée dans le sens d'une restriction par rapport au dispositif initial. Néanmoins, un accord politique a été trouvé rapidement et le texte a été adopté le 22 juin 1999, 9 Etats s'étant déclarés volontaires pour participer à l'expérimentation.

Cet exemple montre qu'au-delà des problèmes réels posés par la procédure d'adoption des directives dans le domaine de la fiscalité, l'affichage d'une volonté politique forte par un nombre limité d'Etats (en l'espèce, la France et les Pays-Bas) en association avec la Commission européenne est susceptible d'aboutir, dans des délais raisonnables, à l'adoption d'une directive.

### C. – La faible implication du Parlement européen

Une conséquence subsidiaire de l'application de la règle de l'unanimité est que les procédures de décision associant étroitement le Parlement européen (et dans lesquelles le Conseil statue à la majorité qualifiée) ne sont pas applicables (essentiellement la procédure de codécision prévue à l'article 251 du Traité). Le Parlement européen est seulement consulté en matière fiscale. S'il prend parfois position sur ce sujet (il l'a fait notamment à la suite de la publication par la Commission du rapport au Conseil et au Parlement européen sur l'harmonisation des taux, le 13 novembre 1997), il est néanmoins peu incité à s'y investir en raison de la faiblesse de son rôle dans ce domaine.

#### Les discussions sur la procédure de décision en matière fiscale lors de la conférence intergouvernementale tenue en 2000

La présidence française de l'Union européenne (2<sup>e</sup> semestre 2000) avait inscrit à son programme le passage à la majorité qualifiée en matière de fiscalité.

L'idée la plus radicale consisterait à faire passer l'ensemble de la TVA dans le champ de la majorité qualifiée. Force est toutefois de constater qu'une telle mesure – qui, au demeurant, n'a jamais vraiment été envisagée – ne correspond pas au degré de convergence qui prévaut aujourd'hui en Europe. En effet, le niveau des prélèvements obligatoires demeurant très différent d'un Etat à l'autre, l'adoption de la majorité qualifiée en matière de taux de TVA ferait peser un risque non négligeable sur les ressources des Etats membres.

C'est pourquoi les différentes propositions de la présidence française pour appliquer la majorité qualifiée au domaine de la fiscalité ont porté sur une partie seulement de cette matière, en cohérence d'ailleurs avec les

propositions formulées par la Commission européenne en mars 2000<sup>327</sup>. Un accord franco-allemand informel relatif au passage à la majorité qualifiée en matière de TVA avait été trouvé dans le courant de l'année 2000, au cours de la phase de préparation de la conférence intergouvernementale. Cet accord portait sur l'ensemble des points considérés comme compatibles avec le maintien de la souveraineté fiscale des Etats. En étaient donc exclus :

- le niveau et la structure des taux ;
- le passage au régime définitif.

Devant le refus de plusieurs Etats membres d'adopter cette première proposition, il a été envisagé de soumettre à la majorité qualifiée la seule coopération administrative en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Cette dernière proposition, de portée pourtant réduite, s'est heurtée à l'opposition résolue du Royaume-Uni et n'a donc pu figurer parmi les extensions du champ de la majorité qualifiées approuvées dans le traité de Nice.

---

<sup>327</sup> COM(2000) 0114 final

## 4

### L'application des normes communautaires

Lorsqu'une directive en matière de TVA est adoptée, son application relève dans un premier temps des Etats membres, qui doivent la transposer dans leur droit national, sous le contrôle de la Commission qui peut saisir la Cour de justice de recours en manquement. Le « comité TVA » placé auprès de la Commission devrait également intervenir dans l'interprétation du droit communautaire, mais son rôle est actuellement très faible. C'est pourquoi la régulation du système se fait essentiellement par le contentieux fiscal, porté devant les juridictions nationales, qui ont la faculté de saisir la CJCE des difficultés d'interprétation du droit communautaire, par le mécanisme des questions préjudicielles.

#### I. – Le rôle du comité TVA

Le comité TVA a été établi par l'article 29 de la 6<sup>e</sup> directive, qui est ainsi rédigé :

*« 1. Il est constitué un comité consultatif de la TVA, ci-après dénommé « comité ».*

*2. Le comité est composé de représentants des Etats membres<sup>328</sup> et de la Commission.*

*Le comité est présidé par un représentant de la Commission.*

*Le secrétariat du comité est assuré par les services de la Commission.*

*3. Le comité établit son règlement intérieur.*

*4. Outre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, le comité examine les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un Etat membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA. »*

---

<sup>328</sup> la France est représentée par un membre de la direction de la législation fiscale.

Le comité TVA joue donc un rôle purement consultatif. Son mode de fonctionnement est régi par la règle de l'unanimité et ses positions reflètent le consensus apparu entre les Etats membres et la Commission concernant l'application des principes fondamentaux de la législation relative à la TVA.

Les avis rendus par le comité TVA ne sont pas juridiquement contraignants pour les Etats membres. Cette caractéristique constitue la principale faiblesse du dispositif puisque celui-ci ne peut pas garantir l'uniformité d'application des directives dans les différents Etats membres.

En outre, il n'existe aujourd'hui aucune règle relative à la publication des avis rendus par le Comité. Alors que la Suède et le Royaume-Uni publient l'ensemble des avis adoptés à l'unanimité, d'autres pays, dont la France n'ont entendu donner aucune publicité aux travaux du comité.

Dans une communication en date du 25 juin 1997<sup>329</sup>, la Commission a proposé d'élargir les compétences du comité TVA, pour le transformer en comité de réglementation. L'exposé des motifs précédant la proposition de la Commission invoque deux raisons principales à l'appui de cette initiative :

- le bon fonctionnement du marché unique. Ainsi, selon la Commission, *« les différences entre les procédures administratives des Etats membres portent atteinte à la neutralité du système de TVA et représentent des obstacles majeurs pour les entreprises souhaitant tirer parti du marché unique. Cette situation résulte des différences d'interprétation et d'application des règles communes de TVA selon les Etats membres »* ;

- le fait que les comités de réglementation soient déjà très répandus : *« Dans la plupart des domaines de la législation communautaire, des compétences d'exécution ont, de la même manière, été confiées à la Commission (...) Aujourd'hui, 400 comités de cette nature assistent la Commission dans la mise en œuvre de la législation communautaire »*. Il faut d'ailleurs noter que, s'agissant de la coopération administrative dans le domaine fiscal, le comité permanent de la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (SCAC) créé par le règlement n°218/1992 est d'ores et déjà un comité de réglementation.

---

<sup>329</sup> Commission des communautés européennes, COM(97) 325 final

Le fond de la proposition de la Commission s'articulait autour des points suivants :

- transformer le comité TVA de « comité consultatif » en « comité de réglementation » dans le cadre de la décision du Conseil n°1999/468 du 28 juin 1999 fixant les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la Commission<sup>330</sup>. Celle-ci pourrait prendre des décisions d'application de la 6<sup>e</sup> directive, après avis conforme du comité TVA, rendu à la majorité qualifiée. En cas de désaccord du comité avec les propositions de la Commission, la décision serait prise par le Conseil à la majorité qualifiée.

- neutraliser l'effet de cette évolution pour les ressources des Etats membres en excluant les questions relatives aux taux de TVA du champ d'application de la procédure proposée.

Une grande majorité d'Etats membres dont la France s'était opposée à la proposition de la Commission en raison de l'atteinte qu'elle était susceptible de porter à la règle de l'unanimité en matière fiscale. Ainsi, dans un rapport publié en avril 1998<sup>331</sup>, la Chambre des communes britannique avait considéré que la proposition de la Commission « *pourrait ouvrir la porte à une vaste série de questions votées à la majorité qualifiée, ce qui serait inacceptable* ».

Au cours du deuxième semestre 1998, la Commission a modifié sa proposition initiale<sup>332</sup> en limitant sensiblement les pouvoirs du comité de réglementation suggéré. Celui-ci n'exercerait de compétence réglementaire que dans les circonstances où un cas de double imposition ou de non imposition apparaîtrait. Dans ce nouveau schéma, les avis du comité TVA seraient pris à la majorité qualifiée dans les seuls cas où ils ne seraient pas susceptibles d'avoir une incidence budgétaire significative pour les Etats membres (procédure dite du dispositif de sécurité proposée par la présidence autrichienne).

Examinée en décembre 1998 au Conseil Ecofin, cette proposition n'a cependant pas permis de faire aboutir le dossier. Seules la Belgique, l'Autriche et la France ont exprimé un avis favorable, les autres Etats exprimant une réserve d'examen.

---

<sup>330</sup> c'est-à-dire la « comitologie » communautaire.

<sup>331</sup> *House of Commons, Select Committee on European Legislation*, 21<sup>st</sup> Report, 6 avril 1998

<sup>332</sup> sans publier officiellement une nouvelle proposition de directive.

Dans sa nouvelle stratégie en matière de TVA publiée en juin 2000, la Commission évoque à nouveau la question du comité TVA en soulignant l'intérêt qu'il y aurait à élargir ses prérogatives en lui confiant un rôle réglementaire.

L'accueil d'une telle mesure pourrait, cette fois, se révéler plus favorable. En effet, plusieurs facteurs ont infléchi la position des États sur ce sujet :

- l'évolution de la jurisprudence de la CJCE, dont les conséquences sont parfois difficiles à maîtriser (cf deuxième partie, chapitre I) ;

- le report *sine die* du passage à la majorité qualifiée en matière fiscale (à la suite du sommet de Nice en décembre 2000), qui expose les textes communautaires à un immobilisme incompatible avec la nécessaire adaptation aux évolutions économiques.

De fait, parmi les États membres étudiés par le Conseil des impôts, les administrations britannique et danoise ont affirmé être favorables à une telle transformation. Seul le ministère des finances allemand y demeure opposé, préférant un passage à la majorité qualifiée au sein du Conseil à l'extension des pouvoirs de la Commission qui résulterait de la réforme du comité TVA.

Il faut noter que, dans un domaine différent de la fiscalité, qui est celui du fonctionnement des marchés financiers en Europe, le récent rapport Lamfalussy<sup>333</sup> est parvenu à des conclusions assez proches quant au fonctionnement des instances communautaires :

- processus de décision trop long, qui ne permet pas une adaptation assez rapide aux évolutions économiques ;

- nécessité de créer un comité de réglementation dans le domaine des valeurs mobilières, les normes communautaires classiques (directives et règlements) n'ayant pas vocation à réglementer dans un grand niveau de détail.

---

<sup>333</sup> commandé par le Conseil ECOFIN.



## II. – Le rôle des Etats membres

### A. – La transposition des directives

Il revient aux Etats membres d'assurer la transposition des directives communautaires, en général dans les délais fixés par celles-ci. Dans le domaine de la TVA, à l'exception de la coopération administrative, l'adoption de directives qui laissent subsister le droit fiscal national a en effet été préférée<sup>334</sup> à celles de règlements communautaires d'application directe. Ce choix est logique dans les cas où les directives restent assez générales. En l'espèce, il n'est pas sans inconvénients dans la mesure où les directives TVA sont souvent d'une grande précision, ce qui ne laisse d'autre choix aux Etats que d'inscrire purement et simplement le texte des directives dans le droit national, ou de retenir une rédaction différente au risque de générer des difficultés d'interprétation et des contentieux.

En revanche, les chapitres précédents ont mis en évidence les nombreux cas dans lesquels une réelle marge de manœuvre est laissée aux Etats membres : fixation des taux en respectant les taux planchers fixés par la 6<sup>e</sup> directive ; champ d'application du taux réduit, dans les limites de l'annexe H ; seuil du régime des ventes à distance et de la franchise ; modalités de taxation des importations extracommunautaires ; etc.

En France, la transposition prend en général la forme de dispositions à la fois législatives et réglementaires. Les instructions fiscales interprétatives publiées par l'administration (parfois volumineuses), ainsi que les réponses ministérielles aux questions posées par des parlementaires, jouent en pratique un grand rôle, car elles constituent la référence courante des praticiens.

### B. – La consultation des entreprises pour la préparation des mesures d'application

L'administration fiscale française consulte ponctuellement les entreprises en matière de TVA. Une coopération étroite a ainsi été mise en œuvre au moment de l'introduction du régime transitoire. De la même façon, la préparation des textes d'application de la directive du 22 octobre 1999 relative aux secteurs à forte intensité en main

---

<sup>334</sup> alors que l'article 93 du Traité laisse ouvert le choix entre directive et règlement.

d'œuvre a associé les représentants des professions concernées. Dans le cadre de la « mission d'organisation administrative » rattachée au MEDEF, l'administration répond occasionnellement à des questions posées par les entreprises sur des problèmes d'interprétation du droit fiscal.

Toutefois, l'absence d'une consultation systématique en vue de la préparation des instructions administratives semble être regrettée par les entreprises et plus généralement par les praticiens de la TVA. Elle peut conduire à des dysfonctionnements qu'un dialogue plus étroit aurait permis d'éviter. C'est ainsi que la mise en place d'un système de paiement de la TVA par télétransmission a buté sur des questions pratiques.

Par ailleurs, les administrations allemandes et britanniques ont une pratique de consultation beaucoup plus systématique des entreprises<sup>335</sup>.

Le Conseil des impôts s'est interrogé sur l'intérêt de créer une instance de consultation des entreprises sous la forme d'un « comité consultatif de la TVA », regroupant autour des représentants de l'administration fiscale ceux des entreprises. L'objet de cette instance serait de permettre une consultation des entreprises sur les principales mesures envisagées par l'administration en matière de TVA afin de prendre connaissance des contraintes pratiques qui pourraient faire obstacle à l'efficacité des mesures envisagées. Il serait aussi possible, pour les entreprises, d'organiser une remontée d'informations en direction de l'administration concernant les dysfonctionnements observés dans l'application de la TVA.

Le Conseil des impôts relève toutefois que la création d'un nouvel organisme n'est pas nécessairement l'orientation la plus efficace, et qu'une amélioration de la concertation informelle l'est probablement tout autant, sous réserve que l'administration fiscale y accorde l'attention nécessaire.

---

<sup>335</sup> l'administration britannique des douanes, en charge de la TVA, réunit ainsi les représentants des entreprises deux fois par an, de manière informelle, pour évoquer les sujets d'actualité.

### III. – Le rôle de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) et des juridictions nationales

Les juridictions nationales compétentes en matière de TVA ont fréquemment à appliquer le droit communautaire, et le cas échéant à écarter les dispositions législatives ou réglementaires incompatibles avec lui<sup>336</sup>.

La Cour de justice des Communautés européennes intervient quant à elle :

- soit pour interpréter le droit communautaire ou apprécier la validité d'un acte communautaire<sup>337</sup>, dans le cadre des questions préjudicielles (article 234 du Traité), qui sont le mode de saisine le plus fréquent en matière de TVA. Elles peuvent être posées par toutes les juridictions (juridictions administratives dans le cadre de litiges sur la TVA, juridictions judiciaires si elles sont amenées, de manière incidente, à interpréter le droit communautaire de la TVA). En application du Traité<sup>338</sup>, la juridiction suprême (Conseil d'Etat ou Cour de Cassation) est tenue de saisir la Cour, alors qu'il s'agit d'une simple possibilité pour les juridictions inférieures<sup>339</sup>. En pratique, les juridictions conservent toujours une marge d'appréciation.

- soit pour apprécier le respect par les Etats des obligations résultant du traité (en particulier celle de transposer les directives communautaires), dans le cadre de recours en manquement exercés par la Commission (article 226 du Traité). Dans ce cas, l'arrêt de la Cour constate le cas échéant le manquement, et l'Etat concerné est alors « tenu de prendre les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour de justice » (article 228 du Traité), c'est-à-dire de modifier sa législation. En cas d'inexécution, la CJCE peut prononcer une astreinte.

La CJCE n'intervient donc pas en tant que « dernier degré de juridiction » : en effet, en matière de TVA, elle ne peut jamais être

---

<sup>336</sup> conformément à la jurisprudence de la CJCE (cf CJCE, 13 juillet 1972, *Commission c/Italie*, et CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*).

<sup>337</sup> par exemple celle d'une décision du Conseil des ministres accordant une dérogation à la 6<sup>e</sup> directive (arrêt *Ampafrance c/ directeur des services fiscaux du Maine-et-Loire* du 19 septembre 2000).

<sup>338</sup> cf aussi CJCE, 6 octobre 1982, *CILFIT*

<sup>339</sup> ainsi que l'a rappelé le Conseil d'Etat (Conseil d'Etat, 1<sup>er</sup> juin 1994, *Letierce*).

saisie par des personnes privées. Celles-ci ne disposent que de moyens indirects de saisine :

- déposer une plainte auprès de la Commission, en vue d'inciter celle-ci à déclencher la procédure de l'avis motivé prévue par l'article 226 du Traité, puis à saisir la Cour d'un recours en manquement si l'Etat concerné ne se conforme pas à cet avis.

- demander à une juridiction nationale de saisir la Cour d'une question préjudicielle.

*Tableau n° 24 : les arrêts rendus par la CJCE en matière de TVA (période 1992-2000)*

	<i>questions préjudicielles</i>	<i>recours en manquement<sup>340</sup></i>	<i>total</i>
France	6	5	11
Allemagne	22	1	23
Royaume-Uni	18	1	19
Italie	6	4	10
autres Etats membres	38	11	49
total	90	22	112

*Source : Conseil des impôts.*

Il n'est donc pas étonnant que le nombre d'arrêts rendus par la CJCE en matière de TVA reste relativement faible (tableau n° 24) : 112 arrêts de 1992 à 2000 (soit 9 années), soit en moyenne 12,4 arrêts par an<sup>341</sup>. Dans 80 % des cas, il s'est agi de décisions préjudicielles, contre 20 % pour les recours en manquement introduits par la Commission contre un Etat membre.

La France représente à elle seule près d'un quart des recours en manquement (sachant que quatre recours en manquement ont en outre

<sup>340</sup> nombre total d'arrêts rendus, que le manquement ait effectivement été constaté ou non.

<sup>341</sup> pour mémoire, la Cour a rendu au total 374 arrêts en 1998 et 377 en 1999 (source : site Internet de la CJCE).

été jugés entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 15 mai 2001<sup>342</sup>) contre 6 % des décisions préjudicielles. Le nombre de questions préjudicielles posées par des juridictions allemandes (22) ou britanniques (18) est beaucoup plus élevé que pour les juridictions françaises (6). Les renvois d'origine française ont été décidés :

- dans deux cas, par le Conseil d'Etat (arrêt *Ministre du budget c/Société Monte Dei Paschi Di Siena* du 13 juillet 2000 et arrêt *Sofitam SA* du 22 juin 1993). Il faut noter qu'une autre question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat a été jugée en mars 2001<sup>343</sup>.

- dans deux cas, par d'autres juridictions administratives (Cour administrative d'appel de Lyon<sup>344</sup>, tribunaux administratifs de Nantes et Melun<sup>345</sup>).

- dans deux cas, par des juridictions judiciaires, ayant à interpréter le droit communautaire de la TVA dans une affaire de concurrence déloyale (arrêt *Eurotunnel c/ SeaFrance* du 11 novembre 1997, sur renvoi du tribunal de commerce de Paris), ou dans un litige fiscal concernant les droits d'enregistrement (arrêt *Raymond Beaulande c/ directeur des services fiscaux de Nantes* du 16 décembre 1992, sur renvoi du tribunal de grande instance de Nantes).

Le nombre limité de questions préjudicielles émanant de juridictions françaises, s'il a pu susciter des appréciations diverses, n'a que des conséquences limitées<sup>346</sup>, dans la mesure où l'unité d'interprétation du droit communautaire résulte de l'ensemble de la jurisprudence de la CJCE, dont les juridictions nationales vont s'inspirer, et non pas seulement des décisions rendues sur renvoi préjudiciel des juridictions d'un Etat membre en particulier.

---

<sup>342</sup> CJCE, 11 janvier 2001, *Commission c/France*, aff. C76-99 (taxation des indemnités forfaitaires de prélèvement d'analyses médicales ; manquement reconnu) ; CJCE, 25 janvier 2001, *Commission c/ France*, aff. C 429/97 (règles de territorialité applicables aux prestations d'élimination de déchets ; manquement reconnu) ; CJCE, 29 mars 2001, *Commission c/ France*, aff. C 404/99 (exclusion de la rémunération du service dans les restaurants et cafés de l'assiette de la TVA ; manquement reconnu) ; CJCE, 3 mai 2001, *Commission c/France*, aff. C 481/98 (pas de manquement, s'agissant de l'application d'un taux de 2,1 % aux médicaments remboursables par la Sécurité sociale).

<sup>343</sup> CJCE, 15 mars 2001, *Syndicat des producteurs indépendants*, aff. 108/00

<sup>344</sup> CJCE, *Régie dauphinoise c/ ministre du budget*, 11 juillet 1996

<sup>345</sup> arrêt *Ampafrance* du 19 septembre 2000 (précité). La Cour a répondu dans un même arrêt aux questions préjudicielles posées par les deux tribunaux.

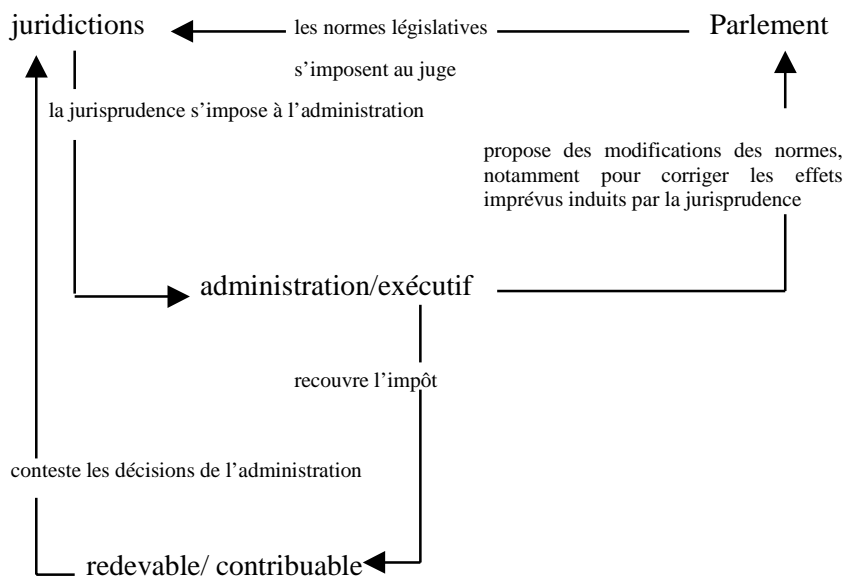
<sup>346</sup> il présente même des avantages certains pour le justiciable, puisque les questions préjudicielles allongent les procédures.

## 5

### Faire évoluer le mécanisme institutionnel

Le processus de décision communautaire en matière de TVA est aujourd'hui peu satisfaisant, car soumis à une régulation trop exclusive par le juge communautaire et national, face à un cadre normatif frappé d'immobilisme.

La comparaison avec le processus de décision au niveau national (et singulièrement en France) est à cet égard éclairante. Quatre acteurs sont en interaction en permanence : les juridictions, le Parlement, l'administration fiscale, et les redevables.



La possibilité dont dispose le Parlement de modifier pour l'avenir<sup>347</sup> l'interprétation de la loi donnée par le juge, et plus

<sup>347</sup> et en respectant le principe de l'autorité de chose jugée, qui a valeur constitutionnelle en France.

généralement de changer la norme de sa propre initiative sans laisser au seul juge le soin de l'adapter aux situations nouvelles générées par l'évolution économique, est une garantie d'équilibre du système institutionnel.

Au niveau communautaire, ce mécanisme de « rétroaction » n'existe pas dans le contexte actuel. L'organe législatif (le Conseil des ministres) est à la fois étroitement dépendant des propositions de la Commission et en partie bloqué par la règle de l'unanimité. Il n'existe pas d'instance chargée d'interpréter les directives, compte tenu du rôle très faible du comité TVA. La régulation est uniquement du ressort du juge (communautaire et national), sollicité par les redevables (et par la Commission dans le cadre des recours en manquement), dont la jurisprudence s'impose aux Etats membres et à leurs administrations fiscales.

Ce déséquilibre a d'importantes conséquences :

- les directives TVA vieillissent, et sont de plus en plus décalées face à l'évolution de la matière fiscale et des comportements des redevables (cf deuxième partie, chapitres II et III).

- à l'opposé, la jurisprudence est évolutive, et ses avancées sont difficilement prévisibles dans certains domaines, au prix de la sécurité juridique des redevables et de la logique économique de la TVA (cf deuxième partie, chapitre I).

Les pistes d'évolution reposent nécessairement sur un assouplissement des mécanismes de décision afin de rétablir une capacité d'adaptation des directives communautaires :

1/ le passage à la majorité qualifiée limité à certaines dispositions fiscales (en excluant les domaines jugés trop sensibles, pour lesquels les Etats souhaitent le maintien de la règle de l'unanimité, notamment pour des raisons budgétaires) a été envisagé lors de la conférence intergouvernementale tenue en 2000, sans réunir l'unanimité des Etats membres pour une modification du Traité en ce sens.

2/ un second niveau consisterait à transformer le comité TVA en comité de réglementation (cf plus haut) : la Commission pourrait alors prendre, sur avis conforme du comité, des décisions d'application et des décisions interprétatives des directives communautaires, sans toutefois pouvoir modifier celles-ci.

Au delà, il conviendrait d'explorer l'idée d'une réorganisation du droit fiscal communautaire, en distinguant deux catégories de normes :

- des dispositions fondamentales qui ne pourraient être adoptées et modifiées qu'à l'unanimité ;
- des textes d'application, plus détaillés, qui relèveraient de la majorité qualifiée.

La création d'une hiérarchie des normes au sein du droit communautaire dérivé est une idée qui a été évoquée à diverses reprises dans les débats sur la réforme des institutions européennes. Toutefois, une telle approche supposerait une réécriture complète des directives fiscales actuellement applicables, ce qui serait une entreprise de grande ampleur.



### **Conclusion**

**1. L'adoption des directives communautaire en matière de TVA suppose une communauté de vues entre la Commission européenne (qui détient le monopole de l'initiative) et les Etats membres (les décisions étant prises à l'unanimité), qui est très difficile à réunir. Le fonctionnement actuel du processus de décision ne permet pas d'adapter efficacement le droit communautaire aux évolutions économiques et jurisprudentielles. L'élargissement de l'Union européenne ne pourra qu'aggraver cette situation.**

**2. Dans la mesure où un passage à la majorité qualifiée pour l'adoption des directives fiscales, même limité à certains aspects de la TVA, est improbable à court terme, le Conseil des impôts estime que la transformation du comité TVA en un comité de réglementation serait une évolution positive. La Commission européenne pourrait alors prendre des mesures d'application des directives communautaires, sur avis conforme de ce comité, rendu à la majorité qualifiée.**

**En toute hypothèse, les avis rendus à l'unanimité par le comité TVA devraient faire l'objet d'une publication systématique au niveau communautaire et dans les Etats membres.**

**3. La préparation des normes communautaires et nationales peut encore être améliorée par une concertation plus étroite et plus transparente avec les entreprises et les praticiens de la TVA. En particulier, la réactivation du « comité d'écoute des entreprises sur la TVA » placé auprès de la Commission européenne est souhaitable.**

## CONCLUSION GENERALE

La taxe sur la valeur ajoutée est une des composantes essentielles du système de prélèvements obligatoires, en France et plus généralement dans l'ensemble des Etats membres de l'Union européenne. Dans son *principe* d'impôt général sur la consommation, perçu de manière fractionnée, la TVA est, d'un point de vue économique, un « bon » impôt – à condition de garder à l'esprit qu'elle n'est pas adaptée à la poursuite d'objectifs redistributifs.

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

- les redevables sont confrontés à une complexité croissante du droit applicable, et surtout à une réelle insécurité juridique, qui résulte notamment des évolutions de la jurisprudence.

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

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

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

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

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

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

---

## **LISTE DES PERSONNES RENCONTREES**

### **Commission européenne :**

M. VANDEN ABEELE, directeur général de la direction générale « Fiscalité et Union douanière » (TAXUD)

M. AUJEAN, directeur de la politique fiscale (direction générale TAXUD)

M. BILL, chef de l'unité TVA (direction générale TAXUD)

M. SILVA PINTO, administrateur principal (direction générale TAXUD)

M. BLOCKMANS, assistant adjoint (direction générale TAXUD)

M. BUCHER, chef de l'unité chargée des études économiques (direction générale TAXUD)

M. ROMERO, sous-directeur en charge des ressources propres, de l'évaluation et de la programmation financière (direction générale du budget)

M. CONDON, chef de l'unité chargée du contrôle de la ressource TVA (direction générale du budget)

### **Cour des comptes européenne**

M. BERNICOT, conseiller maître à la Cour des comptes, membre de la Cour des comptes européenne

### **Représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne**

M. de SALINS, conseiller financier

M. PERPERE, attaché financier

### **Allemagne**

*Ambassade de France*

M. LABOUREIX, conseiller financier

Mme VIGNON, attachée fiscale

*Bundesministerium der Finanzen*

Mme HIMMSEL, chef du bureau TVA

*Bundesverband der deutschen Industrie (BDI) / Bundesvereinigung der deutschen Arbeitgeberverbände (BDA)*

M. MULLER-SEILS

M. WINTER

### **Danemark**

*Ambassade de France*

M. LOMBARD, conseiller commercial

*Skatteministeriet (ministère des impôts et taxes)*

M. CARLSEN, chef du bureau TVA

### **Royaume-Uni**

*Ambassade de France*

Mme MARCHAND, attachée fiscale

*HM Customs and Excise*

M. WEBB, International Tax Team, Policy Group

*Confederation of British Industry (CBI)*

M. HORDERN, Tax Adviser, Taxation Department, Economics Directorate

*Divers*

Mme HANDS, Jacobson Solicitors, Londres

### **France**

*Sénat*

M. BRAULT, administrateur, délégation pour l'Union européenne

*Conseil d'Etat*

M. FOUQUET, président de section au Conseil d'Etat

M. MARTIN, conseiller d'Etat

M. GOULARD, maître des requêtes au Conseil d'Etat

M. MAIA, maître des requêtes au Conseil d'Etat

---

*SGCI ( Secrétariat général du Comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne)*

M. HERVIO, conseiller financier

*Commissariat général au plan*

M. RONAI, chargé de mission

*Direction générale des impôts*

M. VILLEROY de GALHAU, directeur général

M. BOURIANE, sous-directeur

M. JOURNET, sous-directeur

M. PAULTRE DE LAMOTTE, sous-directeur

Mme CHAMPAGNE, chef de bureau

M. COMOLET-TIRMAN, chef de bureau

M. de BEER, chef de bureau

M. GLAIZE, chef de bureau

M. CHAUMONT, chef de bureau

M. DELAPORTE, directeur divisionnaire des impôts

Mme GOUILLARD, directeur divisionnaire des impôts

M. BENOIT, attaché principal

M. MAGNE-LIE, chef du service du remboursement de la TVA aux non-établis

*Direction générale des douanes et droits indirects*

M. AUVIGNE, directeur général

M. GACE, sous-directeur

M. MOUTOT, sous-directeur

M. FRADET, chef de bureau

*Direction de la prévision*

M. LAMOTTE, sous-directeur

Mme DUCHENE, chef de bureau

Mme HALLER, chargée de mission

*Institut national de la statistique et des études économiques*

M. LAROQUE, directeur des études et synthèses économiques

M. LAOUISSET, administrateur de l'INSEE

*Direction générale de l'énergie et des matières premières*

Mme SCHWARTZ, chef du service de l'électricité

*Autres administrations*

Mme LEVY, responsable du département des affaires économiques, secrétariat d'Etat à l'Outre-mer

*Fiscalistes d'entreprise*

M. DURAND, AVENTIS CROPS SCIENCE SA

Mme HUREZ, Saint-Gobain

M. LACROIX, GEFCO

M. ROUSSEAU, L'Oréal

*Avocats fiscalistes et consultants*

M. BOUCHARD, responsable du département TVA au bureau Francis Lefebvre

M. COTESSAT

Mme ERMEL, Ernst & Young

M. GUICHARD, Arthur Andersen

Mme MANUELLI, Deloitte & Touche

M. SCHULTZE, Haarman Hemmelrat

*Organismes représentatifs*

Mme ANTONI, service fiscalité, MEDEF

M. LABET, directeur du service économique, CGPME

*Ordre des experts-comptables*

M. GIORDANO, président du Comité fiscal du Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables

M. COLLIN, directeur du service fiscalité

M. CAPPELIER, président du conseil régional Lille-Nord-Pas de Calais

*Divers*

M. GOT, directeur de l'exploitation commerciale, port autonome du Havre

M. RONDET, directeur de la comptabilité du groupe « Les Echos »

---

## BIBLIOGRAPHIE

### DOCUMENTATION A CARACTERE GENERAL

ANGELS (B.), *La direction générale des impôts à l'heure des réformes*, rapport du Sénat n° 205, 1999-2000

BARREAU (A.), *Présidence française : échec ou réussite ?*, Assemblée nationale, rapport n° 2905, 2001

BRARD (J.P.), *Fraude et évasion fiscale : une intolérable atteinte à l'impôt citoyen*, Assemblée nationale, Les documents d'information, 1998

BRARD (J.P.), *La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : retrouver l'égalité devant l'impôt*, Assemblée nationale, Les documents d'information, 1999

CAPET (A.), *Rapport au Premier Ministre sur les ventes hors taxes en Europe*, juillet 1998

COMMISSION EUROPEENNE, *Rapport sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la TVA des échanges intra communautaires* COM(94) 515 final, 1994

COMMISSION EUROPEENNE, *Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur (communication au Conseil et au Parlement européen)*, COM(2000) 348 final, juin 2000

COMMISSION EUROPEENNE, *Troisième rapport sur l'application du règlement n°218/92 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects et quatrième rapport sur la perception et le contrôle de la TVA établi en application du règlement n°1553/89*, 2000

COMMISSION EUROPEENNE, *Rapport (COM (2000) 743 final) sur l'évaluation du règlement (CE) n°1475/95 concernant l'application de l'article 85, paragraphe 3, du traité à des catégories d'accords de distribution et de service de vente et d'après-vente de véhicules automobiles*, 2000

CONSEIL DES IMPOTS, *Sixième rapport au président de la République relatif à la TVA*, Journaux Officiels, 1983

CONSEIL D'ETAT, *Internet et les réseaux numériques*, La documentation française, 1998

COSSIN (J.P.) et COLLIN (P.), *Gérer la TVA dans l'Union européenne*, Centre de formation de la profession comptable, novembre 2000

COUR DES COMPTES, *Rapport sur l'exécution des lois de finances pour 1998*, Journaux Officiels, 1999



COUR DES COMPTES, *Rapport sur l'exécution des lois de finances pour 1999*, Journaux Officiels, 2000

COUR DES COMPTES EUROPEENNE, *Rapport spécial n°6/98 relatif au bilan du système des ressources fondées sur la TVA et le PNB*, Journal officiel des Communautés européennes du 31 juillet 1998, pp.59-80

COUR DES COMPTES EUROPEENNE, *Rapport spécial n°9/98 relatif à la protection des intérêts financiers de l'Union européenne en matière de TVA sur les échanges intra-communautaires*, Journal officiel des Communautés européennes du 20 novembre 1998, pp. 3-17

COURSON (Ch. de), LEONARD (G.), *Rapport de la mission parlementaire sur les fraudes et les pratiques abusives*, avril 1996

D.G.E.M.P. (Direction générale de l'énergie et des matières premières), *Vers la future organisation électrique française*, février 1998

DOSSIERS INTERNATIONAUX FRANCIS LEFEBVRE, *Royaume-Uni*, éditions Francis Lefebvre, 1997

DOSSIERS INTERNATIONAUX FRANCIS LEFEBVRE, *Allemagne*, éditions Francis Lefebvre, 2000

EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, *Mémento pratique Francis Lefebvre-Fiscal*, éditions Francis Lefebvre, 2000

EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, *Mémento pratique Francis Lefebvre - Les Communautés européennes 2000-2001, juridique, fiscal, social, comptable, financier*, éditions Francis Lefebvre, 1999

EGRET (G.), *La TVA*, collection « *Que sais-je ?* », P.U.F., 1989

ESCLASSAN (M.C.), *Le régime fiscal des départements d'outre-mer*, Revue française de finances publiques, n°33, 1991

HUET (F.), *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, octobre 2000

INSPECTION GENERALE DES FINANCES, *Mission d'analyse des administrations fiscales*, Rapport de synthèse, 1999

LAPRÈS (D.A.), *Quelle fiscalité pour le commerce électronique ?*, Revue de droit fiscal, n°46-47, 1997

LORENTZ (F.), (Rapport du groupe de travail présidé par), *Le commerce électronique*, Les Editions de Bercy, 1998

LORENTZ (F.), (Rapport de la mission commerce électronique, présidée par), *La nouvelle donne du commerce électronique - Réalisations 1998 et perspectives*, Les Editions de Bercy, 1999

MIGAUD (D.), *Rapport sur la proposition de directive du Conseil 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*, Assemblée nationale, rapport n° 1585, 1999

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, *La TVA intra-communautaire, bilan et perspectives après deux années d'existence* (colloque du 7 décembre 1994), Les éditions de Bercy, 1995

MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, *Précis de fiscalité 2000* (tome I), 2000

OCDE, *Statistiques de recettes publiques 1965-1999*, éditions de l'OCDE, 2000

OCDE, *Le commerce électronique, opportunités et défis pour les gouvernements*, STI, 1997

PHILIPPE (J.J.), *La TVA à l'heure européenne*, Litec, 1993

PLAGNET (B.), *La taxe sur la valeur ajoutée*, LGDJ, 1990

SENNERS (F.), *Quel avenir pour les îles du Nord de la Guadeloupe ?*, Rapport au secrétaire d'Etat à l'outre-mer, décembre 1999

TREMEAU (J.), *Le statut fiscal de la Corse*, Revue française de droit constitutionnel, 1995

Les textes de droit communautaire en vigueur, les propositions et documents divers de la Commission européenne, les arrêts récents de la Cour de justice des Communautés européennes et les rapports de la Cour des comptes européenne sont disponibles sur le site Internet de l'Union européenne (<http://europa.eu.int>).

Les prises de position de l'UNICE en matière de TVA sont disponibles sur [www.unice.org](http://www.unice.org).

#### **DOCUMENTATION A CARACTERE JURIDIQUE**

AUSTRY (S.), *Directives communautaires non transposées : articulation entre les conditions d'invocabilité et le droit à réparation devant le juge national*, Revue de jurisprudence fiscale 12/96, p. 799

BOUCHARD (J.C.) et DANIS (P.), *Indemnités et TVA : un débat relancé ?*, Revue de jurisprudence fiscale 11/98, p. 848

BOUTELLIS (O.), *Fiscalité du commerce électronique*, Revue de droit fiscal 1998, n°3 et 1998, n°31-36

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Allemagne), *Modalités du régime définitif de taxation sur la valeur ajoutée des échanges intra-communautaires de marchandises et de prestations de services et d'un système de compensation*, 1995

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, *Améliorer la neutralité de la TVA : une proposition de directive à soutenir*, Rapport présenté par M. Christian PEPINEAU au nom de la commission fiscale, adopté par l'Assemblée Générale du 21 janvier 1999

CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE DE PARIS, *Rationaliser et simplifier le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée*, Rapport présenté par M. Jean BIRON et M. Francis BOUCHER au nom de la Commission fiscale et adopté par l'Assemblée générale du 7 septembre 2000

DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.) et RACINE (P.F.), *Grands Arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 2000

DEROUIN (P.), *Droit à déduction et règle de l'affectation : à propos de l'arrêt BLP Group*, Droit fiscal 1995, p. 1340

DOUET (F.), *L'art et la manière pour une entreprise d'obtenir un remboursement de crédit de TVA*, Droit fiscal, 1996, p. 456

GOULARD (G.), *Champ d'application de la TVA et pourcentage de déduction*, Revue de jurisprudence fiscale 12/93, p. 891

GOULARD (G.), *Absence d'imposition des organismes sans but lucratif*, Revue de jurisprudence fiscale 2/94, p. 79

GOULARD (G.), *Champ d'application de la TVA : exclusion des opérations effectuées par un assujetti n'agissant pas en tant que tel*, Revue de jurisprudence fiscale 2/96, p. 91

GOULARD (G.), *La clarification du régime fiscal des associations*, Rapport au Premier ministre, La documentation française, 1998

GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.) *Droit fiscal général*, 2<sup>ème</sup> édition, Dalloz, 1999

GUINARD (J.C.) et (TOURNES P.), *Champ d'application de la TVA : des limites à son extension*, Revue de jurisprudence fiscale 11/88, p. 662

HAGELSTEEN (M.D.), *TVA : Dommages-intérêts, ventes ou profits divers*, Revue de jurisprudence fiscale 3/78, p. 70

LIEBERT-CHAMPAGNE (M.), *TVA : indemnités perçues par un crédit-bailleur*, Revue de jurisprudence fiscale 12/87, p. 619

MAIA (J.), *Indemnités et TVA : affirmation et portée d'un changement de logique*, Revue de jurisprudence fiscale 3/01

MIGNON (E.), *Fiscalité et concurrence : un nouveau champ herméneutique pour le juge ?*, Revue de jurisprudence fiscale 11/99, p. 823

PHILIPPE (J.J.), *Le champ d'application de la TVA - Quelques problèmes essentiels*, Droit fiscal 1993, p. 2068

RIDEAU (J.), *Droit institutionnel de l'Union et des Communautés européennes*, 3<sup>ème</sup> édition, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1999

SCHRICKE (C.), *Taxe sur la valeur ajoutée et subventions d'exploitation*, Revue de jurisprudence fiscale 7-8/80, p. 297

SERANDOUR (Y.), *L'indemnité de résiliation unilatérale du contrat d'agent commercial relève-t-elle de la TVA ?*, Petites affiches, 2 janvier 1998

TOURNES (P.), *Droits à déduction des sociétés percevant des produits financiers*, Revue de jurisprudence fiscale 10/93, p. 733

TRUCHON-BARTES (G.), *Les problèmes soulevés par l'utilisation des produits dérivés au regard de la TVA*, Centre de documentation des experts-comptables et des commissaires aux comptes, novembre 1998

TUROT (J.), *Les contribuables français et le droit communautaire*, Revue de jurisprudence fiscale 3/89, p. 115

TUROT (J.), *Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion*, Droit fiscal 1996, p. 1384

TUROT (J.), *Attention, ne jamais recongeler un produit décongelé*, Droit fiscal 2000, p. 1404

VERCLYTTE (S.), *Fiscalité et assurance : du nouveau concernant les contrats "homme-clé" et les indemnités perçues par un bailleur en cas de perte du bien loué*, Revue de jurisprudence fiscale 8-9/98, p. 630

VERNY (J.F.), *Champ d'application de la règle du prorata et de la constitution de secteurs distincts*, Revue de jurisprudence fiscale 5/79, p.155

VERNY (J.F.), *Prix hors taxe ou taxe comprise pour l'assiette de la TVA*, Revue de jurisprudence fiscale 2/80, p. 42

#### **DOCUMENTATION A CARACTERE ECONOMIQUE**

AGHA, (A.) & HAUGHTON, (J.) *Designing VAT systems : some efficiency considerations*, Review of Economics and Statistics, vol. 78 : 303-308, 1996

ATKINSON (A.) et STIGLITZ (J.), *The design of tax structure : direct versus indirect taxation*, Journal of public economics, 6 : 55-75, 1976

AUJEAN (M.), JENKINS (P.) et PODDAR (S.), *A new approach to public sector bodies*, VAT Monitor, vol. 10, n°4, juillet-août 1999

BADRÉ (D.), *Système commun de TVA en Europe*, Rapport d'information du Sénat n° 264, 1996/1997

BADRÉ (D.), *Comment baisser le taux de TVA ?*, Rapport d'information du Sénat n° 474, 1998-1999

BEGG (I.), GRIMWADE (N.) et PRICE (P.), *The own resources of the European Union : Analysis and possible developments*, Report prepared for the Directorate-General for Research of the European Parliament, août 1997

BENSMAIL (S.) et GUIMBERT (S.), *L'expérience canadienne de fédéralisme budgétaire et de concurrence fiscale*, note de la direction de la prévision (bureau des études fiscales), novembre 2000

BODE (E.), KRIEGER-BODEN (C.) ET LAMMERS (K.), *Cross-border Activities, Taxation and the European single market*, Institut für Weltwirtschaft, université de Kiel, 1994

BOURGUIGNON (F.) *Fiscalité et redistribution (rapport du Conseil d'analyse économique)*, La Documentation française, 1998

BOURGUIGNON (F.) et BUREAU (D.), *L'architecture des prélèvements en France : état des lieux et voies de réforme (rapport du Conseil d'analyse économique)*, La Documentation française, 1999

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, *Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich-volkswirtschaftliche Analysen*, 2000

CEPII-OFCE, *Vers une fiscalité européenne*, Economica, 1991

CNOSSEN (S.), *Administrative and compliance costs of the VAT : A review of the evidence*, Tax Notes International, June 20, 1994

CNOSSEN (S.), *Global trends and issues in value added taxation*, OCFEB Research Memorandum 9802, Erasmus University Rotterdam, 1998

CNOSSEN (S.) et VERWAAL (E.), *Europe's new border taxes*, OCFEB, Papers and proceedings, n°0008, Research Centre for Economic Policy, Rotterdam, 2000

COMMISSION EUROPEENNE, *The TCA system : a detailed description*, rapport, disponible sur le site internet de la Commission européenne (non daté).

CORLETT (W.J.) & HAGUE (D.C.), *Complementarity and the excess burden of taxation*, Review of Economic Studies 21: 21-30, 1953

COTIS (J-Ph.) et LOUFIR (A.), *Formation des salaires, chômage d'équilibre et incidence des cotisations sur le coût du travail*, Economie et Prévision, n° 92-93, 1990

COTIS (J-Ph.), MEARY (R.) et SOBCZACK (N.), *Le chômage d'équilibre en France. Une évaluation*, Document de travail, Direction de la Prévision, 96-14, 1996

DIAMOND (P.A.) et MIRLEES (J.A.), *Optimal taxation and public production*, I-II, American Economic review, 61: 8-27, 61: 261-278, 1971

DOISY (S.) et PAUCHET (M.), *Allégements de charges et baisses ciblées de TVA : efficacité relative sur l'emploi des travailleurs peu qualifiés*, note de la Direction de la Prévision, mai 2000

DREZE (J.) et MALINVAUD (E.), *Growth and employment : The scope for a European initiative*, publié par la Commission européenne, 1994

EUROSTAT, *Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997*, European Commission, édition 2000

FITZGERALD (J.D.), QUINN (T.P.), WHELAN (B.J.) et WILLIAMS (J.A.), *An analysis of cross-border shopping*, The Economic and Social Research Institute, Dublin, mars 1988

FMI, *Tax Policy Handbook*, Washington D.C, 1995

FMI, *Recent experience with the Value-Added Tax*, document non publié, 2000

FONTAGNE (L.) et FREUDENBERG (M.), *Marché unique et développement des échanges*, Economie et Statistique, 6/7, n° 326-327, 1999

GAULIER (G.) et HALLER (S.), *D'où viennent les écarts de prix automobiles en Europe?*, La Lettre du CEPII, n° 190, mai 2000

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO), *Sales taxes : Electronic commerce growth presents challenges ; revenue losses are uncertain*, juin 2000

GOULDER (L.) et WILLIAMS (R.C.), *The usual excess-burden approximation usually doesn't come close*, NBER Working Paper n°7034, 1999

GRUBERT (H.) et MACKIE (J.), *Must financial services be taxed under a consumption tax?*, National Tax Journal, Vol. LIII, n°2000, mars 2000

HEADY (C.), *Optimal taxation as a guide to tax policy : a survey*, Fiscal Studies vol.14 n°1, 1993

HINES (J.), *Three sides of Habberger triangles*, NBER Working Paper n°6852, 1999

HM Customs and Excise, *Review of VAT registration threshold-Summary of representations*, 1999

JACK (W.), *The treatment of financial services under a broad-based consumption tax*, National Tax Journal, Vol. LIII, n°4, December 2000

KEEN (M.) et MINTZ (J.), *The optimal threshold for a value added tax*, Mimeo non publié, 1999

KEEN (M.), *VIVAT, CVAT and all that: New forms of Value-Added Tax for federal systems*, IMF Working Paper WP/00/83, 2000

KEEN (M.) et LAHIRI (S.), *The comparison between destination and origin principles under imperfect competition*, Journal of International Economics (45) 323-350, 1998

KEEN (M.) et SMITH (S.), *The future of value added tax in the European Union*, Economic Policy, October 1996

KEEN (M.), *Objectives and criteria of the Community's fifth own resource*, étude préparée pour la Commission européenne, DG XIX, décembre 1995

LAURÉ (M.), *Science fiscale*, Presses Universitaires de France, 1997

LOCKWOOD (B.), *Commodity tax competition and tax coordination under destination and origin principles*, CEPR, Discussion Paper Series n° 2556, septembre 2000

MC LURE (Ch.), *The Value-Added Tax : Key to Deficit Reduction ?* Washington : American Enterprise Institute, 1987

MC LURE (Ch.), *Implementing subnational VATs on internal trade : The compensating VAT (CVAT)*, Mimeo, Hoover Institution

MERRILL (P.) et EDWARDS, (C.), *Cash-flow taxation of financial services*, National Tax Journal, vol. 49, n°3, septembre 1996, pp. 487-500

OBSTFELD (M.) et ROGOFF (K.), *The six major puzzles in international macroeconomics: Is there a common cause?*, NBER, Working Paper n° 7777, 2000

PODDAR (S.) et ENGLISH (M.), *Taxation of financial services under a value-added tax : applying the cash-flow approach*, National Tax Journal, mars 1997

RAMSEY (F.), *A contribution to the theory of optimal taxation*, Economic Journal 37: 47-61, 1927

RING (R.), *Consumers' share and producers' share of the General Sales Tax*, National Tax Journal, March 1999, Vol. LII, n°1

SALANIE (B.), *L'approche économique de la fiscalité*, cours photocopié de l'ENSAE, 1999

SENAT, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, collection Les rapports du Sénat, 1999

VALLEE (A.), *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, 1994

VARSANO (R.), *A tributação de comercia interstadual : ICMS versus ICMS partilhado*, Texto par Discussao n° 382, Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, Brasilia, 1995

SMITH (Z.), *The revenue effect of changing alcohol duties*, Institute for Fiscal Studies, Briefing Note n° 4, 1999

## LISTE DES TABLEAUX ET GRAPHIQUES

Tableau n° 1	- Les différents régimes d'imposition à la TVA en France.....	19
Tableau n° 2	- Evolution du nombre de redevables à la TVA.....	21
Tableau n° 3	- Evolution du nombre des opérateurs intracommunautaires en France.....	22
Tableau n° 4	- Ventilation des redevables de la TVA (hors bénéficiaires de la franchise) par tranches de chiffre d'affaires en 1999.....	22
Tableau n° 5	- Répartition sectorielle des redevables de la TVA en 1999.....	24
Tableau n° 6	- Le produit de la TVA depuis 1995.....	25
Tableau n° 7	- La valeur du point de TVA.....	26
Tableau n° 8	- Les écarts de flux miroirs en France et pour l'ensemble de l'Union européenne (1998).....	58
Tableau n° 9	- Estimation de la fraude à la TVA détectée lors du contrôle fiscal (1999).....	60
Tableau n° 10	- Synthèse des estimations de la fraude à la TVA.....	61
Tableau n° 11	- Bilan coûts-avantages de différents mécanismes de taxation des échanges intracommunautaires.....	66
Tableau n° 12	- Les taux de TVA dans l'Union européenne en 2000.....	75
Tableau n° 13	- Le poids de la TVA dans les pays de l'Union européenne.....	76
Tableau n° 14	- Dispersion des prix des biens et services dans l'Union européenne en 1998 .....	79
Tableau n° 15	- Les baisses ciblées de TVA depuis 1997.....	93
Tableau n° 16	- Décomposition du produit de la TVA en 1999 à législation 1999.....	107



Tableau n° 17	- Origine des rémanences de TVA sur les consommations intermédiaires des entreprises (1999).....	108
Tableau n° 18	- Ventilation par secteur d'activité des rémanences de TVA sur les consommations intermédiaires (hors secteurs non marchands et secteur financier).....	108
Tableau n° 19	- Les effets comparés de la taxation complète, de la taxation au taux zéro et de l'exonération en matière de TVA.....	113
Tableau n° 20	- Résumé des règles de calcul du droit à déduction pour les assujettis et redevables partiels.....	148
Tableau n° 21	- Evolution des remboursements au titre de la huitième directive (entreprises communautaires non établies en France)...	183
Tableau n° 22	- Les remboursements de crédits de TVA en 2000.....	210
Tableau n° 23	- Les différents acteurs institutionnels en matière de TVA.....	245
Tableau n° 24	- Les arrêts rendus par la C.J.C.E. en matière de TVA (période 1992-2000).....	278
Tableau n° 25	- Le traitement des échanges intracommunautaires pour différentes modalités de taxation.....	316
Tableau n° 26	- Taux de la TVA et des taxes sur les ventes au Canada en 1999.....	326
Tableau n° 27	- La répartition des échanges de biens de la France entre l'Union européenne et les pays tiers en 1999.....	329
Tableau n° 28	- La répartition des échanges de services français en 1999.....	332
Tableau n° 29	- Le lieu d'imposition des prestations immatérielles.....	334
Tableau n° 30	- Les règles de territorialité de la TVA par catégories de services échangés (1999).....	337
Tableau n° 31	- Les taux réduits spécifiques à la Corse....	348
Tableau n° 32	- Evolution de la dépense fiscale correspondant aux taux spécifiques (en MF).....	349
Tableau n° 33	- La dépense fiscale résultant du	

	différentiel de taux avec la métropole pour les DOM où la TVA est perçue.....	354
Tableau n° 34	- Le coût des exonérations spécifiques de TVA dans les DOM.....	355
Tableau n° 35	- La dépense fiscale relative au régime de déduction de la TVA non acquittée sur les opérations exonérées.....	356
Tableau n° 36	- Evolution et niveau des prix comparés entre la métropole et les DOM.....	361
Tableau n° 37	- Les recettes de l'octroi de mer en 1998...	362
Tableau n° 38	- L'évolution de la part de la ressource TVA dans le total des ressources propres de l'Union européenne.....	369
Tableau n° 39	- La part des différents Etats membres dans les ressources propres (1999).....	370
Tableau n° 40	- La déductibilité de la TVA sur les acquisitions de voitures de tourisme dans l'Union européenne.....	373
Graphique n° 1	- Le poids de la TVA dans les recettes de l'Etat de 1980 à 1999.....	27
Graphique n° 2	- Le taux normal de TVA dans l'Union européenne en 2000.....	74
Graphique n° 3	- La part de la TVA dans le PIB en France et dans les Etats-membres de la Communauté européenne en 1970.....	77
Graphique n° 4	- L'évolution du taux normal de TVA depuis 1970 en France, en Allemagne et au Royaume-Uni.....	78
Graphique n° 5	- La TVA rapportée au revenu des ménages.....	88
Graphique n° 6	- La TVA rapportée aux dépenses totales des ménages.....	89
Graphique n° 7	- Les taux moyens apparents de TVA perçus par les entreprises.....	110
Graphique n° 8	- Le nombre de demandes d'assistance administrative internationale en matière de TVA.....	227

---

## GLOSSAIRE

BNCA : base nationale du chiffre d'affaires  
BREM : base de recoupement entre Etats membres  
CAA : Cour administrative d'appel  
CE : Conseil d'Etat  
CGI : Code général des impôts  
CIF : commission des infractions fiscales  
CJCE : Cour de justice des Communautés européennes  
CVAT : compensation value added tax  
DEB : déclaration d'échange de biens  
DOM : département d'outre-mer  
DGI : direction générale des impôts  
DLF : direction de la législation fiscale  
DGDDI : direction générale des douanes et des droits indirects  
DNEF : direction nationale des enquêtes fiscales  
DOM : départements d'outre-mer  
DSF : direction des services fiscaux  
DVNI : direction des vérifications nationales et internationales  
ECOFIN : conseil des ministres de l'économie et des finances de l'Union européenne  
FBCF : formation brute de capital fixe  
HT : hors taxes  
INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques  
JOCE : Journal officiel des Communautés européennes  
LPF : Livre des procédures fiscales  
MF : million de francs  
MdF : milliard de francs

PBRD : personnes bénéficiant du régime dérogatoire

PIB : produit intérieur brut

PME : petites et moyennes entreprises

PNB : produit national brut

SCAF : sous-comité anti-fraude

SGCI : secrétariat général du comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne

TA : tribunal administratif

TAXUD : nom de la direction générale de la Commission européenne, chargée de la fiscalité et de l'union douanière

TCA : tax calculation account

TOM : territoire d'outre-mer

TTC : toutes taxes comprises

TVA : taxe sur la valeur ajoutée

VA : valeur ajoutée

VIVAT : viable integrated value-added tax

**ANNEXES**

---

## LISTE DES ANNEXES

- 1 – Les différentes méthodes de taxation de la consommation
- 2 - Deux mécanismes récemment proposés pour taxer les échanges intracommunautaires : la CVAT et la VIVAT
- 3 – Les critères de choix entre les différents régimes de taxation des échanges intracommunautaires de biens
- 4 – La taxation de la consommation dans un Etat fédéral : l'exemple du Canada
- 5 – Règles de territorialité de la TVA et principe de taxation dans le pays de consommation
- 6 – La taxation des services financiers par la méthode du cash flow
- 7 – Analyse de l'arrêt Ampafrance
- 8 – La TVA en Corse
- 9 – La TVA dans les départements d'outre-mer
- 10 – Le rôle de la TVA comme ressource propre de l'Union européenne
- 11 – Un exemple de disparités entre Etats membres dans l'application du droit à déduction : l'acquisition de véhicules de transport de personnes

# 1

## **Les différentes méthodes de taxation de la consommation**

La TVA n'est qu'une forme possible de taxation de la consommation.

D'entrée, les taxes sur le chiffre d'affaires sans déduction de la taxe payée sur les achats, ou « taxes en cascade » peuvent être écartées, car elles provoquent de trop fortes distorsions économiques (le taux d'imposition d'un bien ou d'un service dépend in fine du nombre d'étapes dans le processus de production).

En revanche, trois mécanismes raisonnables économiquement peuvent être proposés.

### **I. – L'impôt sur la dépense globale**

Il serait concevable de demander aux ménages de déclarer, non pas simplement leurs revenus, mais également leur épargne, ce qui permettrait de taxer explicitement leur consommation totale, sans intervention des entreprises comme redevables d'un impôt payé de manière fractionnée. L'avantage est qu'un tel impôt direct sur la consommation (proposé par Irving Fischer dès 1942) pourrait être personnalisé : on pourrait ainsi le rendre explicitement progressif, ce qui n'est pas le cas pour la TVA.

Les inconvénients tiennent au contrôle et à la lutte contre la fraude : le chaîne de facturation et de déduction de la TVA est en soi un facteur de sécurité que l'on ne retrouve pas dans un système de déclaration par les consommateurs. En outre, la distinction entre épargne et consommation peut n'être pas toujours facile en pratique. Enfin, la taxation de la consommation des non-résidents est délicate.

## II. – Les taxes sur les ventes de détail

Le mécanisme de paiement fractionné de la TVA peut apparaître artificiel, et il peut sembler avantageux de le remplacer par des taxes sur les ventes aux consommateurs finaux<sup>348</sup>. Cette technique, pratiquée aux Etats-Unis<sup>349</sup> présente deux limites majeures :

- il appartient au vendeur de contrôler l'utilisation des biens et services qu'il vend, afin de déterminer s'il y a lieu de prélever la taxe ou non. Pour éviter l'évasion fiscale, la tendance est d'élargir l'assiette de la taxe, qui risque alors de peser sur une partie des consommations intermédiaires des entreprises<sup>350</sup>, ce qui n'est pas souhaitable économiquement.

- le paiement fractionné rend la TVA moins vulnérable à la fraude fiscale qu'un impôt prélevé à un seul stade du processus de production.

Au total, le FMI (2000) conclut que les taxes sur les ventes ne sont praticables que pour des taux relativement faibles (5 à 10 % au maximum).

## III. – La TVA calculée par la « méthode soustractive directe »

A la différence de la méthode « soustractive indirecte » (c'est-à-dire la TVA sous sa forme actuelle dans l'Union européenne) qui taxe les transactions, avec droit à déduction de la taxe acquittée en amont par les opérateurs assujettis, la méthode soustractive directe<sup>351</sup> consiste pour le redevable à effectuer un calcul global de l'assiette, appréhendée par la différence entre les ventes et les achats ouvrant droit à déduction.

Cette méthode est difficilement compatible avec l'existence de plusieurs taux, dans la mesure où les documents comptables d'une

---

<sup>348</sup> ce qui réduit le nombre d'assujettis, les entreprises produisant exclusivement des biens intermédiaires n'étant plus concernées par l'impôt.

<sup>349</sup> cf deuxième partie, chapitre II, pour une description des *sales taxes* aux Etats-Unis.

<sup>350</sup> aux Etats-Unis, 40 % du produit des taxes sur les ventes provient en fait de la taxation des consommations intermédiaires (Ring, 1999).

<sup>351</sup> l'un des seuls pays à utiliser une TVA calculée selon cette méthode est le Japon.



entreprise ne ventilent généralement pas les ventes, les consommations intermédiaires et les immobilisations dans des catégories susceptibles de coïncider avec des taux différenciés. Imposer de telles distinctions ramènerait en fait à des obligations déclaratives et comptables proches de la méthode soustractive indirecte, des justifications devant être produites transaction par transaction.

Pour la même raison, la méthode soustractive directe pose problème pour l'application du principe de destination (cf première partie, chapitre I), qui implique en général d'exonérer les exportations. Elle conduit plus naturellement à appliquer le principe d'origine.

Enfin, cette méthode est plus vulnérable à la fraude, en l'absence de la chaîne de déclarations et de déductions de la TVA.

En revanche, la méthode soustractive directe facilite le traitement des exonérations : une entreprise exonérée paie la TVA à un taux zéro, sans entraîner de rémanences de taxe pour ses clients assujettis. La taxation des services financiers est facilité (cf première partie, chapitre III).

#### **IV. – La TVA calculée selon la « méthode additive »**

Comme la méthode soustractive directe, elle consiste à calculer l'assiette globale de la TVA, ici définie comme la somme de la rémunération des facteurs de production, c'est-à-dire la valeur ajoutée au sens économique du terme. Les investissements des entreprises sont donc taxés, à la différence de la TVA classique.

Le bilan coûts-avantages de la TVA additive est similaire à celui de la méthode soustractive directe. La TVA additive n'est aujourd'hui pratiquée que par deux Etats des Etats-Unis, le Michigan et le New Hampshire, et par certains pays (Israël) pour taxer le secteur financier. Elle n'a jamais été retenue pour mettre en place une TVA nationale à base très large.

Il faut noter qu'en France, la taxe sur les salaires, dans son principe, n'est pas sans rapports avec le concept de TVA additive, dans la mesure où elle touche la rémunération de l'un des facteurs de production dans les secteurs exonérés de TVA.

Rappelons en outre que des réflexions ont été menées sur la transformation de la taxe professionnelle en une taxe sur la valeur ajoutée. Le Conseil des impôts avait lui-même étudié en détail cette idée de réforme dans son Quinzième Rapport sur la taxe professionnelle, publié en 1997. Sans la recommander, le Conseil montrait (p. 46-47) qu'elle était sans doute compatible avec le droit communautaire de la TVA : en effet, les directives communautaires interdisent aux Etats membres de superposer à la TVA un autre impôt sur les transactions, mais ne semblent pas exclure un impôt direct assis sur la valeur ajoutée globale de chaque entreprise.

## 2

### **Deux mécanismes récemment proposés pour taxer les échanges intracommunautaires : la CVAT et la VIVAT**

#### **I. – La CVAT : une taxe « compensatoire » pour rétablir la chaîne de la TVA**

La *compensation value added tax* (CVAT) a été proposée par Varsano (1995) dans le contexte du Brésil et reprise par Mc Lure (1999)<sup>352</sup>.

Dans un tel schéma appliqué à l'Union européenne, les échanges entre Etats membres ne sont pas soumis à la TVA. En revanche, l'exportateur facture à ses clients<sup>353</sup> (assujettis ou non) d'un autre Etat membre une « TVA compensatoire » à un taux unique pour l'ensemble de l'Union, qui est ensuite intégralement déductible par ces mêmes clients. Chaque opérateur continue à collecter la TVA de son Etat sur les ventes à ses clients nationaux (tableau n°25).

La CVAT rétablit donc la chaîne de la TVA, les biens ne circulant plus hors taxes entre Etats membres, ce qui est favorable à la lutte contre certains mécanismes de fraude (cf deuxième partie, chapitre III). Comme le taux de la CVAT est unique, les différences entre les taux de TVA nationaux n'ont pas d'impact. En revanche, le taux retenu doit être proche de la moyenne des taux de TVA nationaux, pour éviter des distorsions dans les arbitrages des secteurs non-assujettis ou exonérés (administrations, secteur financier entre produits nationaux (taxés au taux de TVA national) et produits importés (taxés à la CVAT).

L'administration de la CVAT n'est pas sans poser de problèmes. En effet, la perception de la CVAT sur les exportations

---

<sup>352</sup> cf Keen (2000) pour une analyse détaillée.

<sup>353</sup> pour les livraisons de biens, avec possibilité d'extension aux échanges de prestations de services.

entraîne son remboursement aux importateurs assujettis : pour éviter que les recettes des Etats dépendent du solde de leur commerce extérieur, un mécanisme de compensation est nécessaire, comme pour tout dispositif de taxation dans le pays d'origine. Comme la CVAT n'est pas récupérée par les importateurs non-assujettis (ou assujettis ou redevables partiels), le solde net du mécanisme de compensation est positif, ce qui pose le problème (politiquement délicat) de sa répartition.

Un mécanisme assez proche de la CVAT : la TVA au Brésil

Au Brésil, les Etats fédérés lèvent une TVA sur le commerce interne, à des taux variables suivant les Etats. Par ailleurs, un taux commun de 12 % s'applique aux transactions entre Etats. Cette taxe est entièrement déductible par les entreprises importatrices. Comme la TVA sur les transactions internes, elle est affectée aux Etats fédérés.

La différence majeure avec la CVAT est qu'il n'existe pas de mécanisme de compensation, ce qui ne permet pas de respecter le principe de destination. Par ailleurs, la décentralisation de la gestion de la TVA pose de multiples problèmes de coordination.

Une solution serait a priori de confier la gestion du dispositif (et les recettes correspondantes) à une autorité communautaire, ce qui aurait également l'avantage d'éviter toute désincitation des administrations fiscales nationales à recouvrer la CVAT sur les exportations (qui n'est pas une recette nationale). Pour cette raison, la CVAT est, dans l'esprit de ses promoteurs, surtout praticable dans un véritable Etat fédéral, plus que dans le cadre de l'Union européenne.

Du point de vue des entreprises, la CVAT maintient l'asymétrie entre clients nationaux (facturation de la TVA nationale), clients communautaires (facturation de la CVAT) et clients extracommunautaires (exonération).

## II. – La VIVAT : un taux de taxe commun pour les transactions entre assujettis

La *viable integrated value-added tax* (VIVAT) proposée en 1996 par Keen et Smith<sup>354</sup> consiste à utiliser un taux de taxe commun aux différents Etats membres, pour toutes les transactions entre opérateurs assujettis (à l'intérieur d'un même Etat, ou entre deux Etats). Le redevable de la VIVAT serait constamment le vendeur. Les ventes à des consommateurs finaux (ou à des opérateurs non-assujettis) resteraient soumises au taux de TVA de l'Etat du vendeur. Comme pour la CVAT, un mécanisme de compensation entre Etats assurerait la réallocation des recettes au pays de consommation.

La VIVAT est donc équivalente à une taxe prélevée et créditée à chaque stade de la production, ne rapportant aucun revenu net, combinée à une série de taxes nationales sur les ventes aux consommateurs finaux.

A quel niveau fixer le taux commun ? Le fixer à un niveau élevé permet de sécuriser la chaîne de la TVA. Mais le fixer à un niveau supérieur à celui des taxes sur les ventes aux consommateurs finaux rend de nombreux opérateurs crédateurs nets, ce qui pose des problèmes de gestion de l'impôt. C'est la raison pour laquelle Keen et Smith suggèrent de choisir le taux minimal de TVA pratiqué par les Etats membres sur les ventes au consommateur final comme taux de la VIVAT.

Comme la CVAT, la VIVAT présente l'avantage de supprimer la circulation de biens hors taxes entre Etats membres. La VIVAT garantit également qu'une entreprise traite de la même façon tous ses clients assujettis, quel que soit leur Etat membre de résidence.

En revanche, elle crée une nouvelle asymétrie entre les clients assujettis et les clients non-assujettis. En effet, dans le régime transitoire actuel, la distinction entre ces deux catégories doit être opérée pour les livraisons intracommunautaires de biens, et pour les prestations de services immatérielles rendues à des preneurs établis dans un autre Etat membre. En revanche, elle n'est pas requise pour les transactions internes, ce qui serait le cas pour la VIVAT. Cette complexité supplémentaire serait particulièrement préjudiciable aux

---

<sup>354</sup> cf Keen et Smith (1996), et Keen (2000).

PME, notamment celles qui ne réalisent pas actuellement d'opérations intracommunautaires.

Tableau n° 25 : le traitement des échanges intracommunautaires pour différentes modalités de taxation (régime transitoire actuellement appliqué, VIVAT, CVAT)

		régime transitoire	CVAT		VIVAT
			TVA	CVAT	
<b>pays I</b>					
entreprise A	taxe collectée	8	8		8
	taxe sur intrants (déductible)	-8	-8		-8
entreprise B	taxe collectée	0	0	24 (12 % de 200)	20 (10 % de 200) reversés au pays II par un mécanisme de compensation
	taxe versée nette	-8 (crédit de TVA)	-8	24	12
	<b>taxe totale collectée dans les deux pays</b>	<b>45</b>	<b>45</b>	<b>0</b>	<b>45</b>
<b>pays II</b>					
entreprise C	taxe autoliquidée sur les importations	30			
	taxe déduite sur les importations	-30		-24	-20
	taxe collectée	45	45		45
	taxe versée nette	45	45	-24	25
<b>taxe totale collectée dans les deux pays</b>		<b>45</b>	<b>45</b>	<b>0</b>	<b>45</b>

Source : Keen (2000) et Conseil des impôts.

La valeur hors taxes des ventes de l'entreprise A à l'entreprise B est de 80. Les valeurs ajoutées des entreprises B et C sont de 120 et 100. Le taux de TVA est de 10 % dans le pays I, de 15 % dans le pays B. Les taux de la CVAT et de la VIVAT sont de 12 % et 10 %.

En outre, si elle est aisée conceptuellement, la distinction entre assujettis et non-assujettis est délicate en pratique en raison de la complexité des règles de détermination du champ d'application (cf deuxième partie, chapitre I) et du nombre d'assujettis et de redevables partiels. A priori, les ventes à ceux-ci devraient être traitées en

---

combinant deux taux de taxe différents (le taux national et le taux de la VIVAT), notamment pour maintenir les recettes budgétaires des Etats.

Au total, la mise en place de la VIVAT aurait probablement un coût de gestion élevé en l'état actuel de la législation.

A la différence de la CVAT, la VIVAT pose aussi des problèmes de concurrence fiscale, dans la mesure où les arbitrages des non-assujettis restent déterminés par les taux de TVA nationaux, puisque le taux unique de la VIVAT ne s'applique pas à leurs achats<sup>355</sup>.

Enfin, les problèmes d'incitation des administrations fiscales sont sensiblement les mêmes que pour la CVAT, un mécanisme de compensation devant être mis en place. Ils ne peuvent être évités que si le recouvrement de la taxe sur les opérations entre assujettis est confié à une autorité communautaire, les administrations nationales se contenant de la collecte des taxes sur les ventes aux consommateurs finaux.

---

<sup>355</sup> il serait toutefois possible de maintenir les dispositifs spécifiques de taxation des véhicules neufs et des ventes à distance.

### 3

## **Les critères de choix entre les différents régimes de taxation des échanges intracommunautaires de biens**

### **I. – Le maintien de l'autonomie fiscale des Etats membres**

Lorsque la taxation se fait au taux de l'Etat importateur, les exportations étant exonérées, le principe de destination est entièrement respecté. Les différences de taux entre Etats membres ont une influence limitée sur les arbitrages des entreprises et des consommateurs finaux, pour lesquels la concurrence s'exerce hors taxes. Il subsiste toutefois certaines interactions :

- par le biais de la TVA non déductible (rémanences), qui influe sur la compétitivité à l'exportation<sup>356</sup> ;

- à moyen terme, par le jeu des mécanismes d'indexation des salaires (et donc des prix à la production) sur les prix à la consommation (cf première partie, chapitre II).

Lorsque la taxation se fait au taux du pays d'origine ou de domiciliation fiscale, le principe de destination n'est plus parfaitement respecté :

- certes, les arbitrages des assujettis, qui peuvent déduire la TVA, restent déterminés par les seuls prix hors taxes.

- en revanche, les non-assujettis, les assujettis et redevables partiels (particuliers, administrations, secteurs exonérés comme le secteur financier, etc.) sont directement sensibles aux prix TTC, et donc aux écarts de taux, ce qui crée des externalités entre Etats, et probablement une pression à la baisse des taux de TVA.

---

<sup>356</sup> cf le chapitre III de la première partie pour une analyse de cette question



Le régime transitoire occupe une position intermédiaire : la taxation se fait en général au taux du pays de destination, sauf dans quelques cas limités tels que les achats à l'étranger des particuliers<sup>357</sup>.

Une dernière hypothèse serait de fixer un taux de TVA unique propre aux transactions intracommunautaires (idée de la « CVAT », exposée en annexe 2), ce qui ferait disparaître les externalités entre Etats membres dans le cas d'une taxation dans le pays d'origine ou dans le pays de domiciliation fiscale.

## **II. – La sécurité des recettes budgétaires des Etats membres**

Lorsque la taxation se fait au niveau de l'exportateur, ou dans l'Etat membre où l'entreprise est fiscalement domiciliée, un mécanisme de compensation pour la redistribution des recettes entre Etats est nécessaire pour respecter le principe de destination<sup>358</sup>.

La fiabilité d'un tel mécanisme est un paramètre essentiel compte tenu de l'impact budgétaire de la TVA dans les Etats membres. Les critères de répartition retenus (comptabilisation des importations et exportations intracommunautaires par chaque entreprise, ou encore statistiques macroéconomiques de consommation) devraient être appliqués avec un degré de rigueur comparable dans tous les Etats<sup>359</sup>. Le mécanisme de compensation devrait aussi fonctionner avec rapidité et régularité pour limiter les effets en trésorerie pour les Etats membres, sans présenter un coût de gestion excessif.

Enfin, il est clair que la mise en place d'un mécanisme de compensation<sup>360</sup>, nécessairement géré au niveau communautaire, serait un enjeu en termes de répartition des pouvoirs entre les Etats membres et la Commission européenne.

---

<sup>357</sup> sachant que les régimes spécifiques applicables aux véhicules neufs et aux ventes à distance réduisent très fortement leurs possibilités d'arbitrage.

<sup>358</sup> et pour éviter, en toute hypothèse, une variation des recettes budgétaires lors de la transition du régime actuel vers un autre régime, au profit des Etats présentant un excédent commercial, et au détriment des Etats présentant un déficit.

<sup>359</sup> tout spécialement ceux qui présentent un excédent commercial, dans la mesure où ils seraient les principaux contributeurs du mécanisme de compensation.

<sup>360</sup> qui porterait sur des montants considérables, la TVA sur les échanges intracommunautaires de biens étant estimée à 225 milliards d'euros (source : Commission européenne, COM(2000) 348 final).

Bien évidemment, les problèmes de compensation entre Etats disparaîtraient purement et simplement si les recettes de TVA (ou au moins les recettes de la TVA sur les échanges intracommunautaires) étaient affectées en totalité à l'Union européenne. C'est à l'heure actuelle une hypothèse purement théorique.

### **III. – Le coût de gestion pour les entreprises**

Le coût de gestion pour les entreprises est d'autant plus faible que le traitement des transactions internes et intracommunautaires est uniforme.

De ce point de vue, la solution idéale est l'imposition au lieu du domicile fiscal, qui reproduit exactement, au niveau communautaire, les règles applicables pour les transactions sur le marché domestique. La taxation dans le pays de production est un peu moins favorable, mais reste moins coûteuse (cf plus haut) que le régime transitoire qui impose, dans chaque pays d'établissement, de distinguer entre les transactions internes et celles qui impliquent le franchissement d'une frontière intracommunautaire.

Le surcoût du régime transitoire est sans doute d'autant plus grand que le nombre d'entreprises établies dans plusieurs Etats membres est élevé, ce qui signifie qu'il devrait s'accroître à mesure des progrès de l'intégration économique au sein de l'Union européenne.

Une autre idée (mécanisme de la « VIVAT » présentée en annexe 2) consisterait à distinguer, non plus entre transactions internes et transactions intracommunautaires, mais entre ventes à des assujettis et à des non-assujettis. Malgré une apparente simplicité, une telle approche aurait probablement un coût de gestion très élevé, compte tenu du caractère mouvant et complexe des frontières du champ d'application de la TVA.

### **IV. – La réduction des risques de fraude**

L'exonération des exportations dans le régime transitoire actuel génère des flux importants de marchandises circulant hors taxes, étant entendu que, dans le cadre du marché unique, les contrôles physiques aux frontières ont disparu. Les ventes hors taxes sont exploitées dans certains montages de fraude comme les « carrousels » (cf section 2). Toutefois, rien ne permet d'affirmer que le régime transitoire a

provoqué un accroissement global de la fraude (cf section 2) par rapport au régime de taxation antérieur à 1993.

Le « régime définitif » sous l'une de ses formes permettrait-il de réduire la fraude par rapport à la situation actuelle ?

Il est clair que l'intérêt des « carrousels » intracommunautaires serait fortement réduit par la suppression de la circulation hors taxes de marchandises. Par ailleurs, il serait sans doute mis fin à la fraude basée sur des livraisons intracommunautaires fictives de petit montant, écoulées sur le marché intérieur.

Pour autant, les possibilités de fraudes organisées ne disparaîtraient pas :

- les achats et ventes sans factures entre opérateurs communautaires se développeraient, surtout dans les zones frontalières, alors qu'aujourd'hui le phénomène est encore limité par l'exonération des exportations.

- l'organisation de carrousels avec les pays tiers (en exploitant les failles des contrôles douaniers) ou encore la création de droits à déduction fictifs par des sociétés éphémères demeurerait possibles.

Surtout, la suppression de toute distinction entre transactions domestiques et intracommunautaires ferait disparaître les moyens de recoupement entre les administrations fiscales nationales, l'allègement des obligations déclaratives étant précisément l'un des arguments en faveur du régime définitif.

**Au total, il n'est pas certain qu'une taxation dans le pays d'origine ou dans le pays de domiciliation fiscale réduirait la fraude.** En fait, les problèmes de fraude à la TVA résultent moins des modalités de taxation des échanges intracommunautaires que de la juxtaposition d'administrations fiscales nationales autonomes en l'absence de frontières fiscales.

## **V. – L'incitation des administrations fiscales à un contrôle efficace**

Il est probable que les administrations fiscales nationales sont davantage incitées à contrôler efficacement les redevables si les recettes collectées sont directement affectées à l'Etat membre dont elles relèvent.

Or, dans le cas d'une taxation dans le pays d'origine, la TVA perçue sur les exportations serait reversée à un autre Etat membre ; inversement, la TVA déduite sur les importations intracommunautaires devrait être compensée par les pays fournisseurs, ce qui n'inciterait pas à vérifier le caractère fondé des déductions opérées.

En cas de taxation dans le pays du domicile fiscal, la déconnexion entre les recouvrements effectués par l'administration fiscale d'un Etat membre et les recettes budgétaires affectées in fine à cet Etat concernerait l'ensemble du produit de la TVA.

Cet argument n'est pas négligeable, mais doit être nuancé à deux égards :

- d'une part, des mécanismes incitatifs peuvent être imaginés, permettant aux administrations nationales de conserver une part des recettes résultant de la lutte contre la fraude à la TVA. Du reste, c'est déjà le cas pour le recouvrement des droits de douane sur les importations extracommunautaires, qui constituent une recette de l'Union européenne (classée dans les « ressources propres traditionnelles ») : 25 % des montants recouverts sont conservés par les Etats membres<sup>361</sup>.

- d'autre part, l'effet désincitatif repose implicitement sur l'idée que les administrations fiscales nationales ne peuvent se fixer que des objectifs quantitatifs (redressements notifiés à la suite d'un contrôle fiscal par exemple), ce qui est simplificateur.

Il est clair que la question des effets désincitatifs ne serait plus pertinente si la TVA était recouvrée, soit en totalité, soit pour les seuls échanges intracommunautaires, par une administration elle-même communautaire. Une telle hypothèse n'est cependant pas d'actualité.

---

<sup>361</sup> 10 % avant le 31 décembre 2000

## 4

### **La taxation de la consommation dans un Etat fédéral : l'exemple du Canada**

Le gouvernement canadien a institué depuis 1991 une TVA fédérale (*general sales tax*) au taux de 7 %. Ce nouvel impôt est venu se surimposer aux impôts généraux sur les ventes de chaque province, marqués par une très grande variété<sup>362</sup>.

Si l'ensemble des provinces<sup>363</sup> à l'exception de l'Alberta, prélèvent des impôts sur les ventes de détail, seuls le Québec, de façon autonome, et le Nouveau-Brunswick, la Nouvelle-Ecosse et Terre Neuve, dans le cadre de la « taxe sur les ventes harmonisée » (TVH), ont mis en place des impôts de type TVA.

Dans le cas de ces trois provinces atlantiques, une harmonisation complète des taxes sur les ventes a été atteinte en avril 1997 : les taxes sur les ventes perçues par les provinces ont été supprimées et remplacées par une TVA au taux de 8%. En pratique le gouvernement fédéral prélève une TVA au taux de 15% dans ces provinces et rétrocèdent aux gouvernements provinciaux l'équivalent de 8 points d'impôt, la répartition des recettes entre les quatre bénéficiaires (Etat fédéral et trois provinces) s'effectuant sur la base de statistiques macro-économiques de consommation<sup>364</sup>. Ce résultat n'a donc pu être obtenu qu'au prix d'une perte totale d'autonomie pour les provinces participantes. Toutefois, le gouvernement fédéral a dans le même temps renoncé à toute modification unilatérale de la législation en matière de TVA.

Une harmonisation partielle de l'assiette de la TVA fédérale et de la taxe provinciale sur les ventes a également été réalisée au Québec en 1991.

---

<sup>362</sup> les développements qui suivent sont largement repris de Bensmail et Guimbert (2000).

<sup>363</sup> le Canada comprend au total 10 provinces.

<sup>364</sup> il s'agit donc d'un exemple d'application du mécanisme de compensation proposé en 1996 par la Commission européenne (cf première partie, chapitre I).

En résumé, le Canada est aujourd'hui caractérisé par la coexistence de quatre régimes distincts de taxes sur la consommation (tableau n°26) :

1/ Deux TVA, fédérale et provinciale, distinctes, mais avec une administration de l'impôt par la province. C'est la situation au Québec. La TVA provinciale s'y applique sur une assiette comprenant celle de la TVA fédérale. Le recouvrement des deux impôts revient au département du revenu du Québec qui assure l'administration de la TVA fédérale au Québec pour le compte du gouvernement fédéral d'Ottawa.

2/ Des TVA fédérale et provinciale communes administrées par le gouvernement fédéral : c'est la situation des trois provinces atlantiques.

3/ Une TVA fédérale et des taxes sur les ventes provinciales administrées séparément.

4/ Une TVA fédérale unique : c'est le cas de l'Alberta qui ne perçoit aucun impôt général sur le chiffre d'affaires.

Tableau n° 26 : taux de la TVA et des taxes sur les ventes au Canada en 1999

en %	TVA fédérale	TVA ou taxe sur les ventes provinciale	Total
Terre-Neuve	7	8	15
Ile du Prince Edouard	7	8	15
Nouvelle-Ecosse	7	8	15
Nouveau Brunswick	7	8	15
Québec	7	8,025	15,025
Ontario	7	8	15
Manitoba	7	7	14
Saskatchewan	7	9	16
Alberta	7	0	7
Colombie Britannique	7	7	14

Source : Bensmail et Guimbert (2000)

Dans l'ensemble, la part de taxation de la consommation dans le total des prélèvements obligatoires au Canada (37,4 % du PIB en 1997) reste limité : 2,5 % du PIB pour la TVA fédérale, et 2,8 % pour les taxes provinciales sur les ventes, soit au total 14% des

---

prélèvements obligatoires, ce qui est une proportion plus faible qu'en Europe.

Malgré des systèmes fiscaux assez disparates entre provinces, les manifestations de concurrence fiscale sont rares au Canada. En particulier, en matière d'imposition de la consommation, les provinces ne profitent pas de la liberté de taxer les assiettes fiscales qu'elles souhaitent. Elles se contentent en général, d'imposer les mêmes assiettes que le gouvernement fédéral. Les taux appliqués sont très voisins (entre 6 et 10%) sauf pour l'Alberta qui n'a pas de taxe provinciale sur les ventes.

Les débats fiscaux au Canada sont en fait plutôt dominés par la problématique verticale (quels impôts doivent être dévolus au niveau fédéral et provincial ? quels transferts entre l'Etat fédéral et les provinces ?).

## 5

### **Règles de territorialité de la TVA et principe de taxation dans le pays de consommation**

Les règles de territorialité de la TVA, très complexes dans leur détail, seront ici analysées sous l'angle du respect du principe de taxation dans le pays de consommation, ou principe de destination (cf première partie, chapitre I sur cette notion).

#### **I. – Les échanges de biens**

S'agissant des échanges de biens, la part de l'Union européenne, pour laquelle s'applique le régime de la TVA intracommunautaire, représente les deux tiers du total des exportations et des importations françaises (tableau n° 27).

*Tableau n° 27 : la répartition des échanges de biens de la France entre l'Union européenne et les pays tiers en 1999*

	Importations	Exportations
Total CAF-FAB hors matériel militaire	1 717 MdF (261,8 Md€)	1 841 MdF (280,7 Md€)
part de l'intracommunautaire	63,3%	63,6%
part des Etats tiers	36,7%	36,4%

*Source : DGDDI*

#### **A. – Les échanges extracommunautaires**

##### **1. – Exportations**

Les exportations de biens sont exonérées, à l'exclusion de celle affectuées par l'acheteur établi en France et portant sur des biens d'équipement et d'avitaillement de bateaux de plaisance, d'avions de tourisme, ou de tout autre moyen de transport à usage privé, qui peuvent ne sortir du territoire communautaire que pour une durée très courte et provisoire (on peut ainsi éviter une fraude).



Lorsque les biens sont emportés par des voyageurs, non-résidents communautaires, l'exonération n'est acquise que sous certaines conditions (procédure dite de la « vente sous bordereau »<sup>365</sup>) : le bien doit être transporté hors de la Communauté dans un délai assez court (moins de trois mois après la livraison) ; la valeur globale de la livraison (pour un même client dans un même magasin et au cours d'une même journée) doit dépasser 1 200 F (182,94 € TTC, ce qui revient à réserver l'exonération à des achats d'un montant significatif ; certains biens sont exclus de l'exonération (produits alimentaires, tabacs, pierres précieuses, marchandises qui correspondent par leur volume ou leur qualité à un approvisionnement commercial). Les deux dernières conditions ne sont pas totalement cohérentes avec le principe de destination<sup>366</sup>, mais il s'agit d'une entorse très limitée à celui-ci, rendant la tâche de contrôle des services des douanes compatible avec l'importance des flux de voyageurs sortant de France.

Le dispositif est plus souple pour les achats réalisés par les voyageurs dans les comptoirs de vente hors taxes des ports et aéroports (ou à bord d'avions et de navires à destination de pays tiers) : il n'existe alors aucune condition de montant ou de lieu de résidence. Les résidents français et communautaires peuvent en bénéficier, alors que les biens achetés seront en général consommés après leur retour d'un pays tiers. Les ventes en détaxe dans les comptoirs de vente ont représenté 3,0 MdF (0,46 Md€) en 1999. Compte tenu de la suppression des ventes hors taxes sur les voyages intracommunautaires au 1<sup>er</sup> juillet 1999, on peut estimer que ce montant devrait revenir à 1-1,5 MdF.

## 2. – Les importations

Les importations sont taxées en France au taux de TVA français, soit lors du franchissement de la frontière, soit de la mise à la consommation par sortie des divers régimes suspensifs permettant de reporter le versement de la taxe (entrepôts fiscaux, etc.). Les importations dont la livraison en interne serait exonérée sont elles-mêmes exonérées, de même que les importations destinées à faire

---

<sup>365</sup> 6,1 MdF (0,93 Md€) en 1999.

<sup>366</sup> plusieurs pays de l'Union européenne ont ainsi choisi un seuil nul (Allemagne, Irlande, Royaume-Uni).

l'objet d'une livraison intracommunautaire (exonérée) dans un autre Etat membre.

Un dispositif de franchise (qui ne respecte pas le principe de destination mais constitue une simplification importante) existe toutefois pour :

- les marchandises contenues dans les bagages personnels, dans la limite de 1 200 F (182,94 €) par personne (600 francs pour les moins de 15 ans, 300 F pour les voyageurs frontaliers).

- les marchandises expédiées par courrier, dans la limite de 300 F (45,73 €).

## B. – Les échanges intracommunautaires

### 1. – Les livraisons intracommunautaires

Les livraisons intracommunautaires de biens à des assujettis ou à des personnes morales non assujetties (certaines administrations publiques ou associations par exemple) sont exonérées, et imposées dans le pays d'arrivée (le redevable étant alors l'acheteur).

Les exceptions au principe de destination sont limitées, puisque ne sont imposés en France (lieu de départ) que :

- par les biens livrés à des personnes bénéficiant du régime dérogatoire (dites « PBRD »)<sup>367</sup> établies dans un autre Etat membre : il s'agit des personnes morales non assujetties, des agriculteurs bénéficiant du remboursement forfaitaire, des assujettis bénéficiaires de la franchise, à condition que les acquisitions annuelles (hors moyens de transports neufs et produits soumis à accises) ne dépassent pas un seuil propre à chaque Etat membre, dont la limite basse est fixée par la 6<sup>e</sup> directive à 10 000 euros HT (70 000 F, soit 10 671,4 € en France).

- les biens vendus en France à des particuliers établis dans un autre Etat membre, sauf pour l'acquisition de moyens de transport neufs (imposition dans le pays d'arrivée).

Les ventes à distance à des particuliers ou des PBRD d'un autre Etat membre sont imposées en France si leur montant par pays est, pour l'entreprise considérée, inférieur à un seuil fixé par chaque pays

---

<sup>367</sup> le nombre de PBRD n'est pas connu, faute de déclaration.

en application de la 6<sup>e</sup> directive (100 000 euros dans 6 Etats dont la France, 35 000 euros dans les 9 autres).

## 2. – Les acquisitions intracommunautaires

Symétriquement, les biens achetés dans un autre Etat membre sont taxés en France, sauf dans les cas suivants :

- lorsque ces acquisitions sont effectuées par des PBRD dans la limite du seuil (hors moyens de transport neufs) ;
- lors de ventes à distance à des particuliers ou PBRD dans la limite du seuil français (apprécié pour chaque opérateur de vente à distance),
- lors d'achats à l'étranger effectués par des particuliers (sauf pour les moyens de transport neufs).

## II. – Les prestations de services

Les assujettis dont les prestations de services représentaient l'activité principale ont déclaré 44 % de la TVA nette en 1999<sup>368</sup>, contre 56 % pour ceux dont l'activité principale consistait en des livraisons de biens. Les échanges de services se répartissent pour moitié entre échanges intracommunautaire et échanges avec les pays tiers (tableau n° 28).

Tableau n° 28 : la répartition des échanges de services français en 1999

	importations	exportations
montant total	395,7 MdF (60,3 Md€)	513,9 MdF (78,3 Md€)
part de l'intracommunautaire en %	50,6 %	49,4 %
part des Etats tiers en %	49,4 %	50,6 %

Source : Banque de France

Les règles de territorialité en matière de prestations de services reposent, non pas sur des critères « physiques » (lieu de départ, lieu d'arrivée du bien expédié) comme les échanges de biens, mais

<sup>368</sup> source : direction générale des impôts

principalement sur la notion de lieu d'établissement du prestataire de services ou de son client.

Le règle de base pour les prestations de services est l'imposition au lieu d'établissement du prestataire (article 9-1 de la 6<sup>e</sup> directive). En réalité, compte tenu de nombreuses exceptions (articles 9-2 à 9-4 de la 6<sup>e</sup> directive), **le champ d'application de cette règle est aujourd'hui résiduel s'agissant des prestations de services qui font effectivement l'objet d'échanges internationaux.**

### 1. – Les prestations « matériellement localisables »

Certaines prestations dites « matériellement localisables » sont imposées au lieu de leur exécution (et donc de la consommation finale), ce qui garantit l'application du principe de destination. Il s'agit des services se rattachant à un immeuble, des prestations de transport et services accessoires (sauf les transports intracommunautaires de biens)<sup>369</sup>, des activités culturelles, artistiques, scientifiques, d'enseignement ou de divertissement, des activités accessoires aux transports, et enfin des travaux et expertises sur biens meubles corporels.

A cette liste issue de l'article 9-2 de la 6<sup>e</sup> directive, la France a ajouté les prestations d'hébergement et de restauration (article 259 A 4-c du Code général des impôts), ce qui n'est pas conforme à la 6<sup>e</sup> directive<sup>370</sup>.

### 2. – Les prestations immatérielles

Des règles complexes (tableau n° 29) prévues par l'article 9-2 de la 6<sup>e</sup> directive s'appliquent pour plusieurs catégories de prestations dites « immatérielles » : cessions et concessions de droits d'auteurs ; prestations de publicité ; prestations de conseil, de bureau d'étude, d'avocat, d'expert comptable (ou prestations similaires), de traitement de données et de fourniture d'informations ; obligations de ne pas

---

<sup>369</sup> les transports internationaux de voyageurs doivent donc être imposés au prorata de la distance parcourue dans chaque Etat membre. En pratique, la plupart des Etats membres, dont la France, utilisent largement la faculté ouverte par la 6<sup>e</sup> directive (article 28-3 et annexe F) d'exonérer ces transports (même intracommunautaires). Cette question est abordée plus en détail dans le chapitre II de la deuxième partie.

<sup>370</sup> tout en restant sans conséquence notable, dans la mesure où pour cette catégorie de services, le lieu d'exécution de la prestation et le lieu d'établissement du prestataire sont en général confondus.

exercer une activité professionnelle ; opérations bancaires, financières ou d'assurance ; mise à disposition de personnels ; location de biens meubles corporels, sauf les moyens de transport ; télécommunications<sup>371</sup> ; prestations de services effectuées par des intermédiaires n'intervenant pas en leur nom propre, pour la fourniture de prestations relevant de la liste précitée.

Le Code général des impôts (article 259 B) ne vise pas explicitement les prestations d'avocat, tardivement assujetties à la TVA (1991). Cependant, la doctrine administrative assimile leurs prestations à des conseils.

Si on fait l'hypothèse qu'une prestation de services est consommée au lieu d'établissement du preneur (ce qui est raisonnable), le principe de destination est donc respecté sauf dans le cas d'un prestataire établi dans un autre Etat membre et d'un preneur non assujetti en France (ou le cas inverse). Cette situation peut être rapprochée du traitement fiscal des achats de biens d'un particulier dans un autre Etat membre (cf plus haut).

Tableau n° 29 : le lieu d'imposition des prestations immatérielles

Lieu d'établissement du preneur-> du prestataire	En France, preneur assujetti	En France, preneur non assujetti,	Dans un Etat membre, preneur assujetti	Dans un Etat-membre, preneur non assujetti	Dans un pays tiers
France	France (règle de base)	France (règle de base)	Etat membre (dérogation)	France (règle de base)	pays tiers (dérogation)
Etat-membre	France (dérogation)	Etat membre (règle de base)			
Pays tiers	France (dérogation)	France, mais seulement si le service est utilisé en France (dérogation facultative sauf pour les télécomm.)			

Règle de base : lieu du prestataire. Dérogation : règles de l'article 9-2-e de la 6<sup>e</sup> directive. Dérogation facultative : règles de l'article 9-3 de la 6<sup>e</sup> directive. Dérogation obligatoire pour les télécommunications : article 9-4 de la 6<sup>e</sup> directive.

Source : Conseil des impôts

<sup>371</sup> depuis la directive n°99-59 du 17 juin 1999.

### **3. – Les transports intracommunautaires de biens**

Les transports intracommunautaires de biens sont imposables au lieu de départ du transport, sauf si le preneur est assujéti dans un autre Etat membre, auquel cas l'imposition se fait dans cet Etat. Le régime d'imposition est donc proche dans son principe de celui des acquisitions intracommunautaires, avec la même exception au principe de destination pour les non-assujéttis.

### **4. – Les prestations de services se rapportant à des exportations ou des importations de biens**

Leur régime d'imposition suit celui des exportations et importations. Les services se rapportant à des importations (transports notamment) sont exonérés dès lors que leur valeur est incluse dans la base d'imposition à l'importation : d'un point de vue économique, ces services sont donc taxés. Les services se rapportant à des exportations sont exonérés (et pourront, le cas échéant, être taxés dans le pays d'arrivée).

### **5. – Les locations de moyens de transport**

Les locations de moyens de transport sont imposées en France :

- si le loueur est établi en France et le bien est utilisé en France ou dans un autre Etat membre. Ce dernier cas ne respecte pas le principe de destination.

- si le loueur est établi hors de l'Union européenne et que le bien est utilisé en France.

### **6. – Les services liés au tourisme**

Les échanges de services touristiques tels qu'ils sont recensés par la balance des paiements correspondent pour l'essentiel aux dépenses des touristes. Ainsi, les exportations correspondent à des dépenses effectuées en France par des touristes étrangers durant leur séjour, et qui sont donc imposées en France (sauf dans le cadre de la procédure d'achat en détaxe pour les résidents extracommunautaires).

Les prestations des agences de voyage sont quant à elles régies par la règle générale en matière de prestations de services, c'est-à-dire l'imposition dans l'Etat du prestataire (ce qui n'est pas conforme au principe de destination si le service est utilisé dans un autre Etat

membre). Toutefois, les services utilisés hors de l'Union européenne sont exonérés.

### **7. – Les autres prestations de services**

L'imposition se fait dans l'Etat membre où le prestataire a le siège de son activité économique, ou un établissement stable, conformément à la règle de base applicable aux prestations de services (article 9-1 de la 6<sup>e</sup> directive). En théorie, cette règle peut conduire à s'écarter du principe de destination, si la prestation n'est pas exécutée (et donc consommée) dans le même Etat membre.

En fait, l'essentiel des prestations pour lesquelles une telle situation est concevable sont considérées comme des prestations matériellement localisables ou des prestations immatérielles, avec des règles de territorialité différentes, évoquées précédemment. Une exception importante en toutefois celle des ventes dématérialisées sur Internet (logiciels, musique, livres), qui sont considérées comme des prestations de services avec application de la règle d'imposition dans l'Etat du prestataire, en l'absence, pour le moment, de règles spécifiques<sup>372</sup>.

---

<sup>372</sup> cf deuxième partie, chapitre II, sur la question du commerce électronique.

Tableau n° 30 : les règles de territorialité de la TVA par catégories de services échangés (1999)

	exp. en MdF	imp. en MdF	régime de territorialité principalement utilisé <sup>373</sup>
transports	123,1	120,8	prestations matériellement localisables, ou régime des échanges intracommunautaires de biens, ou exonération
voyages	194,0	114,7	dépenses imposées dans le pays de consommation (France pour les exportations)
services de communication (dont publicité)	6,0	5,6	prestations immatérielles
services de construction	24,7	13,1	prestations matériellement localisables
services d'assurance	6,0	6,6	prestations immatérielles
services financiers	8,8	8,6	prestations immatérielles
services informatiques et d'information	4,7	3,9	prestations immatérielles
redevances et droits de licences	12,2	14,0	prestations immatérielles
autres services aux entreprises	122,1	90,7	
<i>dont négoce international et services commerciaux</i>	32,8	17,5	<i>prestations immatérielles/ prestations matériellement localisables</i>
<i>dont locations opérationnelles</i>	2,8	4,6	<i>prestations immatérielles (pour partie)</i>
<i>dont autres divers</i>	86,6	68,6	<i>prestations immatérielles</i>
services culturels et récréatifs	7,6	10,7	
<i>dont services audiovisuels</i>	5,0	8,2	<i>prestations immatérielles</i>
<i>dont autres services culturels et récréatifs</i>	2,6	2,5	<i>prestations matériellement localisables</i>
services des administrations publiques	4,7	7,0	exonération (en général)
TOTAL	513,9	395,7	

Source : Banque de France (balance des paiements) et Conseil des impôts

D'un point de vue quantitatif, le tableau n° 30 montre d'ailleurs que :

<sup>373</sup> les recoupements entre les catégories fiscales et les catégories statistiques de la balance des paiements ne peuvent être qu'approximatifs.



- environ 26 % des exportations françaises de services en 1999 appartenaient à des catégories pour lesquelles le régime des prestations immatérielles était principalement applicable.

- 5 % relevaient plutôt des prestations matériellement localisables (hors transports).

- 24 % relevaient des régimes très disparates applicables aux services de transport.

- 38 % correspondaient à des services liés au tourisme, c'est-à-dire essentiellement aux dépenses des touristes étrangers en France, qui supportent la TVA française.

- 6 % relevaient d'une catégorie disparate d'un point de vue fiscal (négoce international et services commerciaux).

- 1% étaient des services rendus par des administrations publiques, exonérés de TVA pour l'essentiel.

Ainsi, les régimes de territorialité dérogatoires par rapport à la règle d'imposition dans l'Etat du prestataire représentent bien la quasi-totalité des échanges effectifs.

## 6

### **La taxation des services financiers par la méthode du cash flow**

La méthode du cash flow a fait l'objet de diverses études économiques, notamment au cours des années 1990 à l'initiative de la Commission européenne<sup>374</sup>. L'idée de base est de taxer tous les flux de trésorerie liés aux opérations financières (notamment les opérations de dépôt et de prêt), comme s'il s'agissait d'achats et de ventes de biens et services<sup>375</sup>.

#### **I. – Les principes de la méthode du cash flow**

L'approche retenue peut être illustrée par l'exemple simple suivant<sup>376</sup> : on considère un dépôt de 100 auprès d'une banque, qui accorde un prêt de 100. Le taux d'intérêt sur les dépôts est de 7 %, celui sur les prêts de 15 %. La valeur du service financier proprement dit (et l'assiette à taxer) est de 8 % des montants déposés<sup>377</sup>. Le taux de TVA est de 10 %.

En première période, la banque reçoit le dépôt et accorde le prêt :

- le dépôt constitue une recette de 100. La banque est redevable de 10 de TVA (qu'elle facture au déposant).

- le prêt constitue une dépense de 100. L'emprunteur doit payer une TVA de 10, qui est facturée à la banque. Celle-ci peut déduire 10.

En première période, la banque paie donc 0 de TVA.

---

<sup>374</sup> cf Commission européenne (non daté), «The TCA system: a detailed description »

<sup>375</sup> sachant que les opérations financières rémunérées par des commissions (et non par une marge d'intermédiation) sont déjà assujetties à la TVA dans le système actuel.

<sup>376</sup> repris de Poddar et English (1997).

<sup>377</sup> pour simplifier, on fait ici l'hypothèse que la banque n'effectue aucun achat taxable au titre de ses charges d'exploitation.

En seconde période, la banque se voit rembourser le prêt, et rembourse le dépôt :

- le remboursement du prêt, avec intérêts, représente une recette hors taxes de 115. La banque verse 11,5 de TVA, facturée à l'emprunteur.

- le remboursement du dépôt, avec intérêts, représente une dépense de 107. Le déposant doit verser une TVA de 10,7. La banque peut déduire 10,7 de TVA.

En seconde période, la banque verse donc 0,8 de TVA, soit 10 % de la valeur des services financiers rendus.

La méthode du cash flow permet donc de taxer la marge d'intermédiation, l'exemple qui précède pouvant être généralisé à des situations plus complexes. De plus, cette méthode rétablit la chaîne de la TVA, dans la mesure où les transactions entre l'établissement financier, l'emprunteur et le déposant sont désormais taxables et génèrent des droits à déduction (si l'emprunteur ou le déposant sont assujettis). Le principe de destination est aisément respecté à condition que les transactions avec les non-résidents ne soient pas taxées.

## II. – Une variante : la méthode dite « TCA »

L'inconvénient majeur de la méthode du cash flow est de créer des difficultés de trésorerie pour les entreprises non financières emprunteuses : en effet, pour disposer d'un prêt de 100, il est désormais nécessaire, pour un taux de TVA de 20 %, d'emprunter 120 (valeur TTC du prêt) afin de payer la TVA correspondante.

Pour cette raison, un perfectionnement de la méthode du cash flow consiste à reporter le paiement de la TVA au moment du dénouement des opérations, en évitant tout versement dépendant directement des flux financiers en capital (montants des prêts et dépôts). La TVA due ou déductible est alors inscrite dans un compte d'attente dit « compte de calcul de la taxe » ou *tax calculation account*. Ce terme a donné son nom à une variante de la méthode du cash flow, la méthode « TCA ».

La TVA due sur une entrée de liquidité vient débiter le TCA, (sans versement effectif de la taxe). La TVA déductible sur une sortie de cash flow vient créditer le TCA. La TVA n'est effectivement payée que sur le solde, au dénouement de chaque opération.

---

Le problème de l'effet en trésorerie de la méthode du cash flow peut ainsi être résolu, mais au prix d'une très grande complexité du mécanisme. En particulier, le report dans le temps des versements (ou crédits) de TVA suppose une actualisation des montants concernés, ce qui suppose la définition d'un taux et d'une périodicité d'actualisation. La tenue des *tax calculation accounts* peut au total se révéler d'une grande technicité<sup>378</sup>. Enfin, un grand nombre de problèmes spécifiques (traitement des créances douteuses, des opérations portant sur des fonds propres, des cessions d'actifs sur un marché secondaire, etc.) devraient être résolus.

---

<sup>378</sup> d'autant qu'ils devraient en principe être tenus non seulement par les institutions financières, mais par les assujettis jouant le rôle de contrepartie. Toutefois, une version dite *truncated* (tronquée) de la méthode TCA réserve la tenue des TCA aux établissements financiers.

## 7

### Analyse de l'arrêt Ampafrance

Cet arrêt récent de la CJCE<sup>379</sup> invalide une dérogation accordée par le Conseil des ministres de l'Union européenne sur le fondement de l'article 27 de la 6<sup>e</sup> directive TVA, autorisant à la France à exclure du droit à déduction les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles.

Les dispositions applicables avant le 1<sup>er</sup> janvier 1979, date de l'entrée en vigueur de la sixième directive, issues du décret du 27 juillet 1967<sup>380</sup>, prévoyaient que : « *La taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises n'est pas déductible* » et que « *La taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel des entreprises, et notamment celle afférente aux frais de réception, de restaurant et de spectacle, n'est pas déductible.* »

Pris après l'entrée en vigueur de la 6<sup>e</sup> directive, le décret du 29 décembre 1979<sup>381</sup> a remplacé le texte de l'article 236 de l'annexe II du Code général des impôts par les dispositions suivantes : « *N'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens ou services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement, les frais de réception, de restaurant, de spectacles ou toute dépense ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence.* »

Dans sa décision *Alitalia* du 3 février 1989, le Conseil d'Etat a jugé que ces dispositions, en tant qu'elles excluaient du droit à déduction la TVA ayant grevé tous les biens et services utilisés par des tiers, et allaient donc au delà du décret de 1967, n'étaient pas couvertes par la clause de gel de l'article 17-6 de la 6<sup>e</sup> directive.

---

<sup>379</sup> CJCE, 19 septembre 2000, aff. 177/99 et 181/99, *Ampafrance S.A. et Sanofi Synthelabo contre directeur des services fiscaux du Maine-et-Loire*.

<sup>380</sup> décret n° 67-604 du 27 juillet 1967.

<sup>381</sup> décret n° 79-1163 du 29 décembre 1979.

A la suite de cette décision, la France a sollicité la possibilité de bénéficier d'une dérogation sur le fondement de l'article 27 de la 6<sup>e</sup> directive<sup>382</sup> pour introduire dans sa législation une disposition qui exclut du droit à déduction les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, au profit de membres du personnel de l'entreprise mais aussi de tiers.

Par sa décision 89/487 du 28 juillet 1989, le Conseil a autorisé la France à mettre en œuvre cette dérogation, jusqu'à l'adoption (toujours espérée) des règles d'harmonisation des exclusions du droit à déduction, sous des réserves qui sont reprises à l'article 236 de l'annexe II du CGI, dans sa rédaction issue du décret du 14 décembre 1989<sup>383</sup> : « *A titre temporaire, la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles est exclue du droit à déduction.* »

La CJCE a été saisie de la compatibilité avec la 6e directive de la dérogation accordée à la France, par deux questions préjudicielles qui lui ont été posées par les tribunaux administratifs de Nantes et de Melun.

Pour répondre à ces questions, la Cour a eu recours à trois principes généraux du droit communautaire : principe de proportionnalité, principe de sécurité juridique et principe de confiance légitime.

Le principe de proportionnalité, dégagé dans un arrêt *Schröder* du 11 juillet 1989<sup>384</sup>, est notamment mis en œuvre dans le contrôle de la validité des actes communautaires. En ce cas, le juge vérifie que les dispositions de l'acte en cause sont nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et qu'elles affectent le moins possible les objectifs et les principes des traités et du droit dérivé.

Dans l'affaire *Ampafrance*, le gouvernement français, le Conseil et la Commission se sont attachés à démontrer que la dérogation litigieuse entraine dans le champ de l'article 27 de la sixième directive, dans la mesure où, par leur nature même, les dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles peuvent être utilisées comme moyen de fraude et d'évasion fiscales. Il est en effet difficile, pour

---

<sup>382</sup> cf, sur ce point, le chapitre I de la deuxième partie.

<sup>383</sup> décret n° 89-885 du 14 décembre 1989.

<sup>384</sup> CJCE, 11 juillet 1989, aff. 265/87, *Schröder c/ Hauptzollamt Gronau*

l'administration, de déterminer si de telles dépenses ont été engagées pour satisfaire des besoins professionnels ou privés. Ils ont ensuite soutenu que l'exclusion autorisée par la décision du Conseil n'était pas disproportionnée au regard de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans la mesure où cette exclusion est limitée aux situations dans lesquelles il est impossible de déterminer la nature professionnelle ou privée des dépenses. Enfin, ils ont affirmé que l'exclusion litigieuse était un moyen nécessaire pour atteindre efficacement l'objectif poursuivi, en l'absence d'autres moyens satisfaisants permettant de vérifier la nature des dépenses en question.

En réponse à cette argumentation, la CJCE a admis que la difficulté à opérer une ventilation entre la partie privée et la partie professionnelle des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, et ce même lorsqu'elles sont engagées dans le cadre du fonctionnement normal de l'entreprise, pouvait faire naître un risque de fraude ou d'évasion fiscales justifiant des mesures particulières du type de celles dont l'article 27 de la sixième directive permet l'introduction. Mais elle a estimé que ce risque « *n'existait pas lorsqu'il ressort de données objectives que les dépenses ont été engagées à des fins strictement professionnelles* ». Or, le système autorisé par la décision du Conseil, qui n'opère pas de distinction, conduit inmanquablement à refuser aux opérateurs économiques le droit de déduire la TVA grevant des dépenses dont ils peuvent démontrer le caractère strictement professionnel, ce qui est contraire au principe du droit à déduction qui garantit la neutralité de la taxe.

La Cour a également balayé l'argument de la nécessité de la dérogation, en jugeant notamment qu'il était possible de mettre en œuvre « *des mesures appropriées, moins attentatoires au principe fondamental du droit à déduction, telles qu'il en existe déjà dans l'ordre juridique national* » : limitation forfaitaire du montant des déductions autorisées ou contrôle calqué sur celui opéré dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La Cour a conclu « *qu'une législation nationale qui exclut du droit à déduction de la TVA les dépenses de logement, de réception, de restaurant et de spectacles sans qu'il soit possible à l'assujetti de démontrer l'absence de fraude ou d'évasion fiscales afin de bénéficier du droit à déduction ne constitue pas un moyen proportionné à l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et affecte excessivement les objectifs et principes de la sixième directive* ». Elle

a donc déclaré invalide la décision du Conseil du 28 juillet 1989 autorisant la dérogation.

L'administration française a réagi à l'arrêt *Ampafrance* par un communiqué du 20 septembre 2000. Elle a pris acte de ce que « *les dépenses de restauration, d'hébergement et de spectacles engagées au profit de tiers ouvrent désormais droit à déduction lorsqu'elles sont supportées par des entreprises pour les besoins de leur activité soumise à la TVA* ». L'administration a toutefois tenté de circonscrire les effets de l'arrêt *Ampafrance* en ajoutant que « *les règles applicables aux dépenses engagées au profit des salariés et des dirigeants, en vigueur depuis 1967, ne sont pas modifiées* ». Les dispositions du décret de 1967, évoquées plus haut, n'excluent du droit à déduction que les dépenses engagées au profit du personnel et des dirigeants. Dans un jugement du 9 février 2001, le tribunal administratif de Nantes (qui était à l'origine de la question préjudicielle posée à la CJCE), a retenu une approche similaire à celle de l'administration.

Pour autant, les conséquences exactes de l'arrêt *Ampafrance* restent encore discutées. Ainsi, dans l'article qu'il a consacré à cette question<sup>385</sup>, Jérôme Turot expose une analyse qui tend à montrer qu'il n'est juridiquement possible de remettre en vigueur le décret de 1967.

---

<sup>385</sup> cf Turot (2000)



## 8

### La TVA en Corse

En matière de TVA, deux régimes géographiques particuliers sont actuellement applicables : la Corse, qui entre dans le champ de la TVA communautaire, et les DOM, qui en sont exclus (cf annexe 9)<sup>386</sup>. La Corse bénéficie en pratique de deux dispositifs dérogatoires au regard du droit communautaire.

#### I. – Des taux réduits spécifiques

Des taux spécifiques sont appliqués sur certaines opérations portant sur des produits livrés (du continent, d'un autre Etat membre ou d'un Etat tiers) en Corse et des services exécutés en Corse, en application de l'article 297 du CGI. Ces taux sont au nombre de 4, allant de 0,9% à 13% (tableau n° 31).

La conformité de ces taux spéciaux avec la 6ème directive ne paraît pas assurée, puisque celle-ci ne prévoit qu'un maximum de deux taux réduits dans chaque Etat membre, qui ne peuvent être inférieurs à 5%, et que les dérogations autorisées à titre transitoire par l'article 28-2 de la directive sont strictement encadrées, en particulier en ce qui concerne les activités visées.

Par ailleurs, contrairement à la Grèce à laquelle la 6ème directive (article 28-2 f) a reconnu le droit d'appliquer un taux de TVA inférieur de 30% au taux continental dans certaines îles, aucune dérogation géographique n'est prévue pour la Corse.

Toutefois, la Commission européenne accepte tacitement l'application de ces taux spécifiques, antérieurs à l'entrée en vigueur de la 6ème directive elle-même.

---

<sup>386</sup> les territoires d'outre-mer et les collectivités territoriales de Mayotte et de Saint-Pierre et Miquelon sont quant à eux exclus du territoire d'application de la TVA communautaire et nationale (et considérés comme des pays tiers du point de vue des règles de territorialité). Depuis 1998, la Polynésie a cependant mis en place un régime de TVA qui lui est propre.

Tableau n° 31 : les taux réduits spécifiques à la Corse

nature des opérations	taux
- ventes à des particuliers d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie - premières représentations théâtrales	0,9%
opérations passibles sur le continent du taux réduit de 5,5%, sauf appareillages et équipements pour handicapés, médicaments non remboursables et préservatifs, œuvres d'art, travaux portant sur des immeubles achevés depuis plus de 2 ans, cessions de droits d'auteurs, ventes et apports de terrains destinés au logement social. Pour l'essentiel, le taux de 2,1% s'applique aux produits alimentaires, aux produits d'origine agricole non transformés, aux engrais, aux livres, aux transports de voyageurs, à la fourniture de logements.	2,1%
- travaux immobiliers autres que ceux portant sur des immeubles achevés depuis plus de 2 ans, opérations de construction, ventes de terrains à bâtir - ventes de certains matériels agricoles dont la liste est fixée par arrêté ministériel - ventes à consommer sur place - vente d'électricité basse tension - prestations de logement relevant sur le continent du taux normal (notamment demi-pension dans les hôtels)	8%
produits pétroliers	13%

source : Conseil des impôts. Pour les catégories de biens et de services non mentionnés dans le tableau, les taux réduits de 2,1 % et 5,5 % s'appliquent comme sur le continent.

## II. – L'exonération des transports entre le continent et la Corse

Les transports de marchandises et de personnes entre le continent et la Corse sont exonérés pour la partie du trajet qui n'est pas effectuée sur le territoire continental. Cette exonération est donc totale pour les transports maritimes, et partielle pour les transports aériens. Elle est cependant compensée par une taxe spécifique perçue sur les passagers des entreprises de transport public aérien ou maritime. Le montant de la taxe est fixé (à 30 francs par passager en règle générale, et 10 francs pour les transports sur une faible distance), par l'Assemblée de Corse, et le produit de la taxe est affecté à la région de Corse.

Ce dispositif permet à la fois de doter la région d'une ressource propre et, compte tenu de sa relative modicité, de réduire sensiblement le coût des transports entre la Corse et le continent. La CJCE a conforté ce régime d'exonération<sup>387</sup>, en considérant que la 6<sup>ème</sup> directive n'imposait pas aux Etats membres la taxation des transports pour la partie se déroulant hors de leurs eaux territoriales.

### III. – Coût et effets des dispositions spécifiques à la Corse

La dépense fiscale résultant des taux réduits spécifiques est estimée à 560 MF (85,37 M€) en 2000 (tableau n°32). Son montant évolue en fonction du niveau du taux normal appliqué sur le continent, car les taux appliqués en Corse ne suivent pas l'évolution de celui-ci. En revanche, la dépense fiscale correspondant à l'exonération des transports n'est pas évaluée.

Tableau n° 32 : Evolution de la dépense fiscale correspondant aux taux spécifiques (en MF)

	1996	1997	1998	1999	2000
Montant de la dépense fiscale	480	570	630	580	560 <sup>388</sup>

Source : fascicule Voies et moyens, annexé au projet de loi de finances pour 2001

Les taux réduits n'ont un effet sur le niveau des prix en Corse que pour autant qu'ils s'appliquent à des produits de consommation finale, ce qui est pour l'essentiel le cas. Les dernières enquêtes spatiales de comparaison de prix entre la Corse et le continent<sup>389</sup>, dans le cadre de la mise en place de l'Observatoire régional des prix en Corse, ne mettent pas en évidence de différentiel global sensible. Les écarts existants, notamment pour les produits alimentaires, plus élevés en Corse (malgré le différentiel de taux de TVA de 3,4 points), et pour les services et les loyers, moins élevés, tendent à se compenser.

<sup>387</sup> CJCE, *Commission c/ France*, 13 mars 1990

<sup>388</sup> 85,4 millions d'euros.

<sup>389</sup> INSEE Première, n°442, avril 1996

## 9

### **La TVA dans les départements d'outre-mer**

Les DOM (Réunion, Guadeloupe, Martinique, Guyane) se caractérisent par l'éloignement de la métropole et par l'insularité de trois d'entre eux, qui pèsent sur le coût des biens importés et indirectement sur le niveau général des prix. Economiquement, les DOM ont un PIB par habitant inférieur de 10% au niveau métropolitain et un taux de chômage élevé, et connaissent un déséquilibre massif de leurs échanges.

Cette situation a conduit à appliquer un régime particulier de TVA lors de la création de celle-ci. Le souhait de maintenir ces spécificités a justifié l'exclusion des DOM du territoire communautaire pour l'application de la TVA (alors qu'ils appartiennent au territoire communautaire en matière douanière). Cette exclusion, qui résultait implicitement de l'application de l'ex-article 227 (actuel article 299) du Traité, a été rendue expresse par la directive n°80/368 du 26 mars 1980, qui a modifié l'article 3 de la 6<sup>e</sup> directive.

En droit interne, le régime fiscal dérogatoire des DOM s'inscrit dans le cadre de l'article 73 de la Constitution, qui permet aux DOM de bénéficier des « *mesures d'adaptation nécessitées par leur situation particulière* ». En fait, la plupart des règles actuellement applicables n'ont pas été soumises au Conseil constitutionnel, soit qu'elles soient antérieures à 1958, soit qu'elles ne résultent pas d'un texte de niveau législatif, soit que le Conseil n'ait pas été saisi des dispositifs eux-mêmes ou ne s'en soit pas saisi d'office à l'occasion de l'examen d'un texte plus général.

La TVA obéit donc, dans les DOM, à un régime qui n'est pas régi par les dispositions de la 6<sup>ème</sup> directive, mais uniquement par la législation nationale.

## **I. – L’absence de TVA dans certaines parties des DOM**

Sur le fond, les DOM sont considérés, dans leurs échanges avec la métropole, dans leurs échanges entre eux<sup>390</sup> ou avec d’autres Etats membres de l’Union européenne, comme des territoires d’exportation pour la TVA. Les DOM sont donc exclus du régime de la TVA intracommunautaire et des transports intracommunautaires, et du régime des ventes à distance. Les entreprises établies dans les DOM n’ont pas de numéro d’identification à la TVA intracommunautaire.

De surcroît, la TVA n’est applicable ni en Guyane, ni dans à Saint-Barthélémy et dans la partie française de Saint- Martin.

En effet, la Guyane a été exclue, dès 1948, de l’application des taxes sur le chiffre d’affaires, et le demeure, « temporairement », mais sans aucune limitation de durée, pour l’application de la TVA (article 294-1 du CGI).

En réalité, la structure de l’économie de ce département ne plaide pas en faveur de l’instauration de la TVA. La plupart des entreprises seraient en tout état de cause en deçà du seuil de la franchise. En outre, le centre spatial d’Arianespace à Kourou demeurerait en grande partie exonéré pour son activité principale de lancement de satellites, l’espace étant considéré fiscalement comme un territoire d’exportation. Compte tenu du mécanisme de remboursement de la TVA non acquittée au titre de l’achat de biens exonérés (cf. plus bas), Arianespace bénéficierait de remboursements de TVA élevés dans la mesure où les véhicules spatiaux ouvrent droit à ce dispositif. Tel est également le cas des entreprises de BTP dont les principaux matériaux figurent également sur cette liste. Ainsi, aussi longtemps que le mécanisme de remboursement de TVA non perçue est maintenu, la non-application de la TVA en Guyane pourrait paradoxalement constituer à la fois une simplification administrative, une économie budgétaire, et une mesure favorable à la maîtrise des prix.

S’agissant des deux îles du Nord de la Guadeloupe (Saint-Barthélémy et la partie française de Saint-Martin) où la TVA n’est pas applicable, leur situation particulière n’a pas d’autre base juridique que la doctrine administrative et un décret du 30 mars 1948 qui

---

<sup>390</sup> sauf entre la Guadeloupe et la Martinique, qui constituent, en raison de leur proximité géographique, un marché unique des Antilles depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993.

exonère les deux îles des droits indirects mais reste muet sur la question des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette dérogation souffre elle-même une exception : la TVA sur les transactions immobilières est en effet applicable dans les deux îles, dans la mesure où elle a été instaurée de manière générale par une loi de 1967 postérieure au décret du 30 mars 1948.

Un récent rapport remis au secrétaire d'Etat au tourisme en décembre 1999 par M. François Seners, maître des requêtes au Conseil d'Etat, n'a pas préconisé de faire revenir le régime fiscal de ces deux îles (dérogatoire pour d'autres impôts que la TVA) dans le droit commun. En effet, ce rapport conclut que leur régime fiscal privilégié a permis de rester à la hauteur de la basse pression fiscale des îles environnantes du Nord des Caraïbes. En revanche, il estime qu'une clarification de la situation juridique s'impose, par une disposition législative comme dans le cas de la Guyane.

L'exonération de TVA par la voie de la doctrine administrative n'alimente pas un contentieux considérable, les opérateurs et les consommateurs n'y trouvant évidemment guère intérêt. La jurisprudence administrative existante est elle-même ambiguë. Ainsi, la Cour administrative d'appel de Paris a considéré, dans un arrêt du 22 janvier 1991<sup>391</sup>, « *qu'il est constant que les opérations réalisées dans (ces) îles (...) ne sont pas effectivement soumises à cette taxe* ». Inversement, en 1997, le tribunal administratif de Grenoble<sup>392</sup> a jugé que l'île de Saint-Martin devait entrer dans le champ d'application du droit commun de la TVA applicable en Guadeloupe. Il n'a pas été jugé opportun, jusqu'à présent, de modifier le dispositif juridique, l'administration ayant au contraire réaffirmé et clarifié sa doctrine, en septembre 1998, en précisant que ces deux îles constituent des territoires d'exportation vis-à-vis du reste de la Guadeloupe (alors qu'il s'agit du même département).

La compatibilité d'une telle exonération avec le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt suppose toutefois qu'il existe un motif d'intérêt général ou une situation objectivement différente justifiant la rupture de l'égalité, à l'intérieur d'un même département d'outre-mer. La « double insularité » de ces deux territoires, îles isolées d'un archipel éloigné, pourrait être invoquée à l'appui d'un tel raisonnement.

---

<sup>391</sup> Cour administrative d'appel de Paris, 22 janvier 1991, SA UCDEM

<sup>392</sup> TA Grenoble, 18 décembre 1997, SARL Les Deux-Savoies

## II. – Des taux de TVA plus faibles qu'en métropole

Les taux normaux et réduits applicables dans les DOM sont inférieur de plus de 50% au taux de la France métropolitaine, ce qui ramène le taux normal des DOM (8,5% depuis avril 2000) à un niveau proche de celui du taux réduit de métropole. Le taux normal des DOM suit l'évolution du taux normal métropolitain, en maintenant un différentiel constant : ainsi, la baisse d'un point du taux de TVA normal en 2000 a également été appliquée à hauteur d'un point. Le taux réduit applicable dans les DOM est de 2,1%, au lieu de 5,5%, ce qui correspond au taux super-réduit de métropole. Quelques secteurs, imposés en métropole au taux réduit, bénéficient en outre d'un taux de 1,05 % (publications de presse et premières représentations théâtrales de certaines oeuvres et de certains spectacles de cirque) ou 1,75 % (vente d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie).

L'ensemble de ces dispositions aboutit à 4 taux applicables dans les DOM, ce qui est particulièrement complexe.

Globalement, le coût du différentiel de taux de TVA (2,4 MdF, soit 0,37 Md€ en 2000) est la principale composante du coût des allègements de TVA en faveur des DOM, qui s'élève en 2000 à 4,3 MdF (0,66 Md€), soit 40% du total des dépenses fiscales en faveur des DOM (tableau n°33).

S'agissant de la Guyane, aucune évaluation de l'impact budgétaire de l'absence de TVA n'est disponible, en l'absence de connaissance de l'assiette. Comme indiqué plus haut, il est possible qu'il n'y ait pas en fait de coût net.

*Tableau n° 33 : la dépense fiscale résultant du différentiel de taux avec la métropole pour les DOM où la TVA est perçue*

En MdF	1998	1999	2000
Coût fiscal du différentiel de taux	2,8	2,8	2,4 <sup>393</sup>

*Source : fascicules Voie et Moyens, annexés aux projets de lois de finances. L'administration fiscale n'est pas en mesure de ventiler la dépense fiscale entre les différents DOM.*

<sup>393</sup> 365 millions d'euros.

### III. – Des exonérations spécifiques

Les DOM bénéficient de différentes exonérations spécifiques prévues par l'article 295 du CGI :

- transports maritimes internes. En outre, les transports entre la métropole et les DOM, et entre les DOM, sont exonérés dans le cadre du régime des transports internationaux ;

- importations et ventes de la plupart des produits pétroliers ;

- importations, d'une part, de matériels d'équipement destinés à l'industrie hôtelière et touristique, d'autre part, de produits, matériaux de construction, engrais et outillages industriels et agricoles. L'exonération est étendue, pour éviter des distorsions de concurrence préjudiciables à l'économie locale, aux ventes et aux livraisons à soi-même des mêmes produits de fabrication locale (article 295-1-5° du CGI).

- vente et importation de riz à la Réunion<sup>394</sup>. En réalité, le riz, comme d'ailleurs le pain, est exonéré de TVA pour tous les DOM par une extension opérée par simple arrêté interministériel<sup>395</sup>.

- certaines opérations immobilières et de mise en valeur agricole des terres incultes.

La doctrine administrative admet que l'exonération sur les produits importés est étendue à leur revente.

Tableau n° 34 : le coût des exonérations spécifiques de TVA dans les DOM

En MF	1996	1997	1998	1999	2000
Exonérations spécifiques	540	640	730	780	760 <sup>396</sup>

Source : fascicules *Voies et Moyens*, annexés aux projets de lois de finances.

### IV. – Un mécanisme très particulier de déduction de la TVA non versée sur les produits exonérés

En application d'une simple décision ministérielle du 2 novembre 1953 (et donc sans base législative), les DOM bénéficient d'un régime très particulier de déduction de la TVA décomptée

<sup>394</sup> article 295-1-2° du CGI

<sup>395</sup> article 50 undecies de l'annexe IV du CGI.

<sup>396</sup> 116 millions d'euros.



fictivement sur les produits dont l'importation et la vente est spécialement exonérée dans les DOM en application de l'article 295-1-5° du CGI<sup>397</sup> (cf plus haut). En effet, l'administration fiscale admet que, « pour donner son plein effet à l'exonération (à l'importation), il est admis que les produits en cause ouvrent droit à déduction comme si la TVA avait été effectivement payée »<sup>398</sup>.

A l'origine, ce dispositif était ouvert aux opérateurs utilisant des biens importés en exonération de TVA pour les besoins de leurs opérations taxées. Cet avantage a été ensuite élargi aux fabricants et revendeurs de produits spécialement exonérés en application de l'article 295-1-5° du CGI, ainsi qu'aux exportateurs. Mais, dans ces deux cas, la déduction de la TVA décomptée fictivement est limitée aux seuls achats de biens d'investissement.

L'objectif de ce dispositif particulier est d'accroître l'impact des exonérations sur le consommateur final. Les entreprises peuvent en effet déduire une TVA qu'elles n'ont pas acquittée, ce qui permet de diminuer *in fine* les prix de détail. Cette méthode qui s'apparente, d'une manière relativement peu transparente, à une subvention budgétaire directe des entreprises assujetties, est notifiée comme aide d'Etat à la Commission européenne. L'inconvénient majeur est que son efficacité repose sur la seule volonté des entreprises bénéficiaires de répercuter sur leurs prix l'avantage dont elles bénéficient.

Tableau n° 35 : la dépense fiscale relative au régime de déduction de la TVA non acquittée sur les opérations exonérées

En MF	1996	1997	1998	1999	2000
Coût du droit à déduction de la TVA non acquittée sur les produits exonérés	570	580	590	600	580 <sup>399</sup>

Source : fascicules *Voies et Moyens*, annexés aux projets de lois de finances.

Certes, on peut considérer que, si la mesure ne bénéficie pas nécessairement aux consommateurs, elle permet en toute hypothèse d'améliorer la santé financière et la rentabilité des entreprises concernées, et contribue donc à soutenir le tissu économique des

<sup>397</sup> ce qui exclut notamment les importations de produits pétroliers.

<sup>398</sup> instruction 3G 242, section 2.

<sup>399</sup> 88 millions d'euros.

DOM. Mais c'est ainsi accepter de s'éloigner assez considérablement de l'objectif affiché d'un dispositif qui ne fait d'ailleurs l'objet d'aucune évaluation.

Au total, ce dispositif apparaît trop général et insuffisamment conditionné, pour un coût non négligeable, qui évolue d'ailleurs en fonction du taux de TVA. Son remplacement par un mécanisme plus ciblé et plus facilement évaluable serait souhaitable.

## **V. – Les règles de territorialité**

Les règles de territorialité sont particulièrement importantes, notamment en ce qui concerne les importations de biens, la structure des échanges des économies des DOM étant très déséquilibrée.

### **A. – Les livraisons de biens**

Les livraisons de métropole vers l'un des DOM, de l'un des DOM vers la métropole, vers un autre DOM (sauf dans le cas d'échanges entre la Martinique et la Guadeloupe, qui forment depuis 1993 un marché unique) ou vers un autre Etat-membre de l'Union européenne sont considérées comme des exportations pour le lieu du départ, et comme des importations pour le lieu d'arrivée. Le régime des ventes à distance, par définition intracommunautaire, ne s'applique pas dans les DOM.

Le fait que les DOM soient considérés comme des pays tiers en matière de TVA conduit à d'inévitables difficultés. Ainsi, pour les opérateurs français, une livraison intracommunautaire entre la France et le Portugal ne suppose plus aucune formalité, alors que la livraison du même bien dans un DOM, qui fait pourtant intégralement partie du territoire national, apparaît complexe et onéreuse, puisqu'elle suppose une déclaration d'exportation au départ, une procédure de transit (transport hors taxe) sous douane jusqu'au lieu de départ vers le département d'outre-mer considéré, puis à l'arrivée une déclaration d'importation. Ces obstacles aux échanges sont d'autant plus préjudiciables aux DOM que leurs importations en provenance de la métropole représentent 70% de leurs importations totales et 25% de leur PIB total.

Inversement, les DOM ne sont pas systématiquement considérés comme des territoires tiers, ce qui conduit parfois à certaines ambiguïtés. Ainsi, les opérateurs des comptoirs de vente hors taxes

des ports et aéroports font en pratique bénéficier les résidents des DOM du régime de détaxe pour leurs achats dans les comptoirs en métropole, bien que les textes ne le prévoient pas explicitement. En revanche, les résidents des DOM ne peuvent pas effectuer d'achats en détaxe par la procédure du « bordereau de vente », applicable aux non-résidents communautaires. Il est vrai que l'application stricte de la 6<sup>ème</sup> directive conduirait à un traitement fiscal plus favorable aux voyages vers les DOM qu'aux voyages intracommunautaires, ce qui serait difficilement compréhensible au regard de la continuité territoriale de la France.

## B. – Les prestations de services

Les règles de territorialité sont encore plus complexes en ce qui concerne les prestations de services. Dans ce domaine, le CGI ne fait référence qu'à la France en général, sans préciser le traitement des DOM. En outre, la définition du territoire communautaire, prévue par l'article 256-0 du CGI, n'exclut pas les DOM de ce territoire. Le CGI intègre donc *a priori* les DOM dans le territoire français, car le strict respect de la 6<sup>ème</sup> directive, qui traite les DOM comme des territoires tiers en matière de TVA, aboutirait à une non-imposition dans un certain nombre de cas.

En pratique, les règles applicables aux échanges de prestations de services entre les DOM, entre les DOM et la métropole, ou avec les autres Etats membres ou les pays tiers, sont précisées par la doctrine administrative, dont l'esprit consiste à considérer que les DOM sont traités comme des Etats tiers, mais dans lesquels s'applique la TVA française, avec les taux et conditions particulières précédemment mentionnées.

Les règles ainsi fixées sont les suivantes :

- pour les prestations de services matériellement localisables<sup>400</sup>, le lieu d'imposition (et le taux) est celui du lieu de la prestation : en métropole au taux de métropole si la prestation y est exécutée ; dans le département d'outre-mer considéré, avec le taux de TVA des DOM, si la prestation y est exécutée ;

- pour les prestations immatérielles<sup>401</sup> rendues à un assujetti, le lieu d'imposition est celui du preneur, que celui-ci réside en métropole

---

<sup>400</sup> cette notion est définie dans l'annexe 5.

<sup>401</sup> cette notion est définie dans l'annexe 5.

ou dans un des DOM. Il n'y a donc, *a priori*, pas de risque de délocalisation de la métropole dans les DOM des prestataires de prestations immatérielles susceptibles d'être rendues à distance, pour des raisons de différentiel de taux ;

- pour les autres prestations, le lieu d'imposition est celui du siège du prestataire (DOM ou métropole), c'est-à-dire la règle de base des prestations de service. Il peut donc exister un risque de délocalisation vers les DOM pour les services rendus à distance à des particuliers résidant en métropole.

## **VI. – Les interactions entre la TVA et l'octroi de mer**

### **A. – Le régime de l'octroi de mer**

L'existence de l'octroi de mer justifie en grande partie le régime spécifique des taux de TVA, puisque l'octroi de mer s'ajoute à la TVA à la fois sur les biens importés par les DOM, et sur une partie de ceux qui sont produits localement. Une analyse combinée des effets de la TVA et de l'octroi de mer est donc nécessaire.

L'octroi de mer est une imposition spécifique aux DOM, très ancienne, et dont le régime actuel résulte de la loi n°92-676 du 17 juillet 1992, qui a sensiblement modifié le régime antérieurement applicable. Celui-ci ne prévoyait d'imposition que sur les ventes de biens en provenance d'un territoire étranger aux DOM (et s'apparentait donc à un droit de douane), ce qui n'était pas compatible avec les règles communautaires<sup>402</sup>.

L'assiette de l'octroi de mer a donc été élargie aux livraisons de biens internes aux DOM eux-mêmes. Le nombre des taux applicables allait, jusqu'en 1997, de sept (Guyane) à 14 taux (Réunion). La loi n° 92-676 du 17 juillet 1992 a prévu d'en ramener le nombre maximal à huit. Les taux, votés par les conseils régionaux, peuvent être très élevés, puisqu'ils ne sont plafonnés qu'à 30%, ou 50% pour les tabacs et alcools. En réalité, le taux de base (5,5% à la Réunion, 7% à la Martinique, 10% en Guadeloupe, et 14% en Guyane) est comparable au taux normal de TVA applicable dans les DOM (sauf en Guyane où la TVA n'est pas applicable. Les régions bénéficient en outre d'un

---

<sup>402</sup> CJCE, 9 août 1994, *Lancry*

droit additionnel, compris entre 1% et 2,5%. Globalement, hormis les alcools et tabacs, les automobiles et, dans certaines régions, les biens considérés comme « de luxe », le taux moyen de l'octroi de mer va de 10 à 20%.

A l'exception du droit additionnel, le produit de l'octroi de mer est affecté aux communes, à un fonds régional pour le développement et l'emploi, et, dans le cas particulier de la Guyane, au département<sup>403</sup>.

L'octroi de mer affecte essentiellement les importations dans les DOM, compte tenu d'une part du seuil élevé d'exonération (3,5 MF de chiffre d'affaires, soit 0,53 M€) de la taxe sur la production interne aux DOM, et d'autre part de la possibilité offerte aux collectivités locales d'exonérer totalement ou partiellement certaines productions locales afin de favoriser leur développement, admise au niveau communautaire par une décision du Conseil des ministres du 22 décembre 1989. Par construction, l'octroi de mer contribue donc à conforter des prix relativement élevés, en évitant que ne joue une concurrence, jugée inégale, entre la production locale et les produits importés.

En dépit de ces spécificités, la CJCE a admis la conformité au Traité de la décision précitée du Conseil<sup>404</sup>, puis des exonérations dont il est assorti<sup>405</sup>, en considérant que celles-ci étaient nécessaires, proportionnelles et précisément déterminées, seules les exonérations d'ordre général ou systématique susceptibles d'aboutir à la réintroduction d'une taxe d'effet équivalent à un droit de douane étant prohibées. Enfin, la Commission européenne s'est prononcée favorablement sur le régime de l'octroi de mer dans un rapport au Conseil du 24 novembre 1999.

Le régime de l'octroi de mer semble donc juridiquement solide. Néanmoins, les exonérations sur les productions locales ne sont autorisées par la décision du Conseil du 22 décembre 1989 que pour une durée de dix ans, qui va s'achever en décembre 2002, et au terme de laquelle la Commission sera appelée à se prononcer sur leur maintien.

---

<sup>403</sup> les modalités exactes de répartition sont fixées par la loi du 17 juillet 1992.

<sup>404</sup> CJCE, 19 février 1998, *Chevassus-Marche*

<sup>405</sup> CJCE, 30 avril 1998, *Sodiprem/Roger Albert*

## B. – Les effets économiques de la combinaison de la TVA et de l’octroi de mer

La combinaison du régime spécifique de TVA et de l’octroi de mer ne permet pas véritablement de ramener les prix à la consommation dans les DOM à leur niveau de métropole (tableau n°36). Les prix à la consommation demeurent en effet sensiblement supérieurs, si l’on se réfère à la dernière étude de comparaison spatiale de l’INSEE (1992). Certes, la différence s’était sensiblement réduite entre 1985 (avant-dernière enquête) et 1992, passant d’une fourchette de 15 à 20 % à une fourchette plus basse de 10 à 15 %. Toutefois, compte tenu d’une évolution de l’indice des prix dans les DOM plus rapide qu’en métropole, il est vraisemblable que l’écart constaté en 1992 s’est de nouveau creusé depuis, sauf en Guyane. En tout état de cause, les particularités du régime fiscal des DOM contribuent également au maintien d’un tissu économique local, qui constitue un objectif au moins aussi important que l’égalisation du niveau des prix.

Tableau n° 36 : évolution et niveau des prix comparés entre la métropole et les DOM

	métropole	Guadeloupe	Martinique	Réunion	Guyane
Niveau des prix en 1985 (1)	100	117,3	116,2	118,2	120,9
Niveau des prix en 1992 (1)	100	109,5	108,4	112,5	118,5
Evolution des prix entre 1992 et 1998 (2)	+ 9,7 %	+ 10,1 %	+ 12,1 %	+ 12,6 %	+ 8,2 %

(1) source : rapport « Quel développement économique pour les DOM », Eliane Mossé, février 1999

(2) source : tableaux économiques régionaux de l’INSEE 2000

Le produit de l’octroi de mer atteignait 3,8 MdF (0,58 Md€) en 1998, soit un ordre de grandeur proche de la dépense fiscale correspondant à la réduction des taux de TVA (tableau n°37).

En outre, l’octroi de mer présente la particularité d’être exclu (par une disposition législative expresse) de l’assiette de la TVA, par dérogation au principe selon lequel celle-ci comprend toutes les autres taxes : il s’agit là d’une dépense fiscale, qui ne fait pas l’objet d’une

évaluation précise mais peut être estimée grossièrement à 300 MF (46 M€).

Tableau n° 37 : les recettes de l'octroi de mer en 1998

En MF	Guadeloupe	Martinique	Guyane	Réunion	total DOM
Octroi de mer externe (importations)	707	795	398	1 097	2 997
Octroi de mer interne (production)	5	6	20	24	55
Droit additionnel sur l'octroi de mer	213	266	92	119	690
Recettes totales	931	1 079	510	1 240	3 760 <sup>406</sup>

Source : direction générale des impôts

### C. – Les perspectives d'évolution

L'incertitude relative qui demeure, à l'horizon 2002, sur le sort de l'octroi de mer pourrait être écartée s'il était envisagé, à montant de recettes fiscales inchangées, de simplifier le dispositif. Celui-ci ne résultant que de dispositions purement nationales, tant pour la TVA que pour l'octroi de mer, il pourrait ainsi être envisagé de relever les taux de TVA applicables dans les DOM au niveau de la métropole, en contrepartie de la suppression de l'octroi de mer.

Une telle réforme aurait pour effet de substituer une recette de l'Etat à une recette dont les taux et les exonérations sont votés par les conseils régionaux, sous certaines limites, et dont le produit est affecté aux collectivités locales et à des fonds régionaux pour le développement et l'emploi. Cette objection pourrait être écartée par la mise en place d'un mécanisme de réaffectation de la recette de TVA supplémentaire, soit directement, soit sous la forme d'une taxe additionnelle à la TVA affectée aux collectivités locales, ou d'une subvention budgétaire<sup>407</sup>. Demeurerait en revanche le problème de la suppression de la liberté de fixation des taux et des exonérations par

<sup>406</sup> 573,2 millions d'euros.

<sup>407</sup> il est vrai que l'affectation aux collectivités locales des DOM d'une partie du produit de la TVA pourrait également être considérée comme un précédent susceptible d'entraîner des revendications analogues de la part des collectivités de métropole.

les conseils régionaux. Un tel changement est par ailleurs contraint par le fait que les aides aux DOM font l'objet d'une négociation avec la Commission européenne sur la base d'un volume global, qui ne peut être remis en cause trop brutalement.

En outre, les conséquences économiques dépendraient largement du fait que l'octroi de mer et la TVA n'ont pas, en réalité, la même assiette : les importations sont, pour une part significative, exonérées de TVA (cf plus haut), alors que l'octroi de mer demeure une taxation portant principalement sur les importations. En outre, les taux de l'octroi de mer sont très différenciés selon les produits. Sa suppression et son remplacement par des points supplémentaires de TVA, qui est un impôt moins différencié, conduirait nécessairement à des modifications des prix relatifs de certains produits.

Une étude non publiée menée par un groupe de travail de la direction de la prévision, notamment sur le département de la Réunion, conclut qu'une telle réforme, compte tenu que la suppression de l'octroi de mer et de la protection de l'activité locale qui en découle, réduirait le PIB marchand de ce département de 3,5 points (850 MF, soit 130 M€). Elle exigerait des mesures transitoires d'aides aux entreprises, pour compenser la baisse de leurs marges, et éviter un ajustement à la baisse des salaires ou de l'emploi.

En revanche, tout en étant neutre du point de vue des recettes publiques et du niveau des prélèvements obligatoires dans leur ensemble, la substitution d'une TVA additionnelle à l'octroi de mer présenterait l'avantage d'une simplification administrative considérable. Elle ouvrirait la voie à une entrée ultérieure des DOM dans le territoire d'application de la TVA communautaire<sup>408</sup>, permettant d'aligner celui-ci sur le territoire douanier, et de supprimer certains obstacles aux échanges entre la métropole et les DOM.

---

<sup>408</sup> sous réserve de la suppression de certaines autres particularités de la TVA des DOM



### **Conclusion**

**Le législateur national dispose d'une marge de manœuvre importante pour adapter la TVA aux particularismes des DOM, dans la mesure où ceux-ci n'entrent pas dans le territoire d'application des directives communautaires sur la TVA.**

**Le Conseil des impôts note que certaines dispositions dépourvues d'une base juridique adéquate pourraient en être dotées sans problèmes majeurs, notamment l'absence d'application de la TVA à Saint-Barthélemy et Saint-Martin.**

**Le mécanisme de déduction de la TVA non versée sur les opérations exonérées apparaît exorbitant pour une efficacité discutable.**

**Plus généralement, le fait que les DOM soient considérés comme des territoires d'exportation au regard de la TVA n'est pas de nature à faciliter les échanges entre la métropole et les DOM. L'orientation souhaitable, à terme, serait d'intégrer les DOM dans le territoire d'application de la 6<sup>e</sup> directive, en ne maintenant que les spécificités véritablement justifiées d'un point de vue économique. La recherche d'une plus grande cohérence entre la TVA et l'octroi de mer irait dans ce sens, à condition de préserver les recettes budgétaires des collectivités locales des DOM.**

## 10

### **Le rôle de la TVA comme ressource propre de l'Union européenne**

La « ressource TVA » est l'une des quatre ressources propres de l'Union européenne, actuellement régies par la décision du Conseil des ministres n°94/728 du 31 octobre 1994 (en application de l'article 201 du Traité).

#### **I. – La « ressource TVA » n'est liée que très indirectement aux recettes effectives de TVA**

Les calculs très complexes nécessaires à la détermination des contributions des Etats-membres au titre de la ressource TVA sont effectués par les Etats-membres<sup>409</sup> et par un bureau spécialisé de la direction générale du budget de la Commission européenne<sup>410</sup>, qui a la possibilité d'effectuer des contrôles sur place dans les Etats membres. Par ailleurs, un comité consultatif des ressources propres, composé de représentants des Etats membres, est placé auprès de la Commission européenne.

La méthode de calcul<sup>411</sup> de la contribution de chaque Etat au titre de la ressource TVA se fait en plusieurs étapes :

- dans chaque Etat membre, « l'assiette harmonisée » est déterminée par la formule suivante :

assiette harmonisée = recettes nettes de TVA encaissées / « taux moyen pondéré » + compensations

- la ressource TVA est ensuite déterminée en appliquant un « taux d'appel » à l'assiette harmonisée.

---

<sup>409</sup> en France, le bureau des études fiscales de la direction de la prévision

<sup>410</sup> lui-même étroitement contrôlé par la Cour des comptes européenne.

<sup>411</sup> qui résulte du règlement n°1553/89 du Conseil du 29 mai 1989

### 1. – Le calcul du taux moyen pondéré

Le taux moyen pondéré (TMP) est défini comme la moyenne des taux de TVA appliqués aux différentes catégories de biens et services, pondérée par le poids relatif de ces catégories. Il est déterminé grâce à des calculs préliminaires qui constituent l'étape dite « d'analyse fiscale ».

L'information de base nécessaire est le tableau entrées-sorties (TES) des comptes nationaux<sup>412</sup>. Pour chaque emploi (par exemple consommation finale, ou consommation intermédiaire des entreprises), chaque branche et chaque produit, on calcule la base taxable par la formule suivante :

$$\text{base} = (\text{BN} - \text{VE}) * \text{PND} + \text{VE} \quad (1)$$

où BN (base nette), représente le volume d'achats, VE (« vecteur d'exclusion ») représente les produits exclus du droit à déduction et qui doivent donc être inclus dans l'assiette de la TVA (par exemple les véhicules de transport de personnes achetés par les entreprises), et PND (prorata de non-déductibilité) représente la fraction de l'assiette taxable qui ne peut pas être déduite.

Par exemple, s'il agit d'une opération de consommation par un consommateur final, alors  $\text{PND} = 1$  : le consommateur n'a aucun droit à déduction, et la base coïncide avec BN. S'il s'agit d'une entreprise assujettie dont toutes les opérations sont taxables,  $\text{PND} = 0$  et la base taxable se réduit à VE, c'est-à-dire aux biens exclus du droit à déduction. En pratique, on calcule pour chaque branche un PND qui tient compte du nombre d'entreprises bénéficiant du régime de la franchise, ainsi que du nombre d'assujettis et de redevables partiels.

Finalement, le taux moyen pondéré est calculé comme :

$$\text{TMP} = (\sum \text{base}_i * \text{taux}_i) / (\sum \text{base}_i)$$

où la somme porte sur chaque emploi du TES, sur chaque branche et sur chaque produit ;  $\text{taux}_i$  est le taux<sup>413</sup> s'appliquant au produit  $i$  ; et  $\text{base}_i$  est donnée par la formule (1).

<sup>412</sup> de l'année N-2 pour calculer le TMP de l'année N (pour des raisons de disponibilité de l'information).

<sup>413</sup> de l'année N

## 2. – Le calcul de l’assiette harmonisée

Le calcul de compensations est destiné à éliminer l’effet des différences de législations qui subsistent entre les Etats-membres. Les compensations, propres à chaque Etat, sont de nature et d’importance financière très diverses :

- en France, la plus importante concerne les exclusions du droit à déduction liées aux véhicules d’entreprise (compensation de 21,7 MdF, soit 3,31 Md€ en 1998) et aux produits pétroliers (24,7 MdF, soit 3,77 Md€ en 1998). Pour calculer la base harmonisée, on est conduit, dans le cas des véhicules, à déduire de l’assiette harmonisée la part correspondant à leur utilisation professionnelle (qui devrait être déductible dans la législation de référence retenue par la Commission pour le calcul de la ressource TVA), en faisant l’hypothèse d’une utilisation privée à hauteur de 30 %.

- d’autres compensations portent sur des points plus anecdotiques. Le sujet des transports aériens de voyageurs entre la France continentale et la Corse a ainsi été abordé : la Commission européenne a souligné que la totalité de la distance séparant le continent de l’île était exonérée (cf plus haut) et a demandé de réaliser une compensation pour la distance qui ne correspond pas à l’espace aérien international (eaux territoriales et territoire corse). Après enquête auprès de la direction générale de l’aviation civile, les données permettant ce chiffrage ont été collectées et une compensation d’environ 70 MF (11 M€) a été calculée, accroissant l’assiette harmonisée.

Enfin, l’assiette harmonisée est plafonnée à 50 % du PNB des Etats.

## 3. – Le calcul de la ressource TVA

Un « taux uniforme » est appliqué à l’assiette harmonisée. Il est égal à la différence entre :

- le taux d’appel maximal, fixé de manière pluriannuelle par les décisions du Conseil des ministres relatives aux ressources propres (cf plus bas).

- le « taux gelé », qui est égal au ratio de la compensation budgétaire versée au Royaume-Uni depuis 1984<sup>414</sup> sur la somme des assiettes harmonisées de tous les Etats membres. Cette soustraction a pour effet de réduire le total de la ressource TVA du montant de la compensation budgétaire britannique.

La ressource TVA est versée par douzièmes au cours de l'année N, sur la base des prévisions inscrites au budget de la Communauté<sup>415</sup>. Un « relevé de TVA » indiquant le montant de l'assiette harmonisée pour l'année N doit être notifié à la Commission avant le 31 juillet de N+1, et permet une régularisation,

## **II. – L'importance de la ressource TVA a fortement diminué depuis 1988**

La décision du Conseil de 1988 relative aux ressources propres a introduit la ressource PNB, et a écriété l'assiette de la ressource TVA à 55 % du PNB.

La décision du 31 octobre 1994 a encore réduit le plafond :

- à 50 % du PNB dès 1995 pour les Etats membres dont le PNB par habitant était inférieur à 90 % de la moyenne communautaire ;

- réduction progressive de 55% en 1994 à 50 % en 1999 pour les autres Etats membres.

En 1999, cinq Etats ont vu leur base TVA écrietée (Grèce, Irlande, Luxembourg, Portugal, Royaume-Uni).

En outre, le taux d'appel est passé de 1,4 % en 1994 à 1,0 % en 1999.

Ces orientations ont été confirmées par le sommet de Berlin tenu en mars 1999<sup>416</sup> : le taux d'appel sera ramené à 0,75 % en 2002 et 2003, et 0,5 % à partir de 2004.

---

<sup>414</sup> et actuellement calculé selon les modalités très complexes définies à l'article 4 de la décision du Conseil n°2000/597/CE du 29 septembre 2000.

<sup>415</sup> en France, la ressource TVA fait l'objet (comme les autres ressources propres de la Communauté) d'un prélèvement sur recettes.

<sup>416</sup> dont les conclusions ont été formalisées par la décision du Conseil des ministres n°2000/597/CE du 29 septembre 2000.

En conséquence, la part de la ressource TVA dans le total des ressources propres est en baisse continue depuis 1990. Depuis 1998, la ressource PNB<sup>417</sup> a dépassé la ressource TVA (tableau n°38).

Tableau n° 38 : l'évolution de la part de la ressource TVA dans le total des ressources propres de l'Union européenne

en %	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Ressources propres traditionnelles	29,4	26,4	23,6	20,3	20,6	21,3	19,1	18,8	16,7	16,1
TVA (*)	69,9	59,5	61,9	54,0	51,9	57,8	51,3	45,5	39,7	35,4
PNB	0,7	14,1	14,5	25,7	27,5	20,9	29,6	35,7	43,6	48,4

(\*) y compris la correction en faveur du Royaume-Uni

Source : Commission européenne

En 1999, la ressource TVA s'est élevée à 31,3 milliards d'euros (en baisse de 5,3 % par rapport à 1998), contre 37,5 milliards pour la ressource PNB et 13,9 milliards pour les ressources propres traditionnelles<sup>418</sup>. La France a versé 5,5 milliards d'euros en 1999 au titre de la ressource TVA (et 6,8 milliards en 2000).

La volonté politique de diminuer le poids de la ressource TVA s'explique par l'importance croissante du critère « d'équité horizontale » entre les Etats membres. En pratique, ce critère n'est rien d'autre que la proportionnalité de la contribution au PNB. Or, la ressource TVA (avant écrêtement) ne respecte pas ce critère, car l'assiette dépend de la part de la consommation dans le PNB. En conséquence, la part de la ressource TVA dans le PNB est plus élevée dans les Etats membres dont le PNB par habitant est le plus faible (tableau n°39), sans qu'il s'agisse d'une règle systématique (la France est également dans ce cas). Dans cette logique, les considérants de la décision du Conseil du 29 septembre 2000 évoquent ainsi la nécessité

<sup>417</sup> la ressource PNB sert de variable d'ajustement : elle est calculée par déduction, le montant des dépenses de l'Union européenne étant fixé et le montant des autres ressources propres connu.

<sup>418</sup> source : rapport annuel 1999 de la Cour des comptes européenne

de « corriger pour les Etats membres les moins prospères, les éléments régressifs du système actuel »<sup>419</sup>.

Tableau n° 39 : la part des différents Etats membres dans les ressources propres (1999)

	ressources propres totales (millions d'euros)	ressources propres (en % du total de l'Union)	ressource TVA (millions d'euros)	ressource TVA (en % du total)	ressource PNB (millions d'euros)	ressource PNB (en % du total)
B	3 196,0	3,9 %	827,9	2,6 %	1 121,7	3,0 %
DK	1 656,3	2,0 %	543,4	1,7 %	722,5	1,9 %
D	21 069,0	25,5 %	7 864,3	25,1 %	9 318,3	24,8 %
EL	1 350,8	1,6 %	524,2	1,7 %	565,4	1,5 %
E	6 231,3	7,6 %	2 462,2	7,9 %	2 620,8	7,0 %
F	13 994,1	17,0 %	5 457,1	17,4 %	6 269,3	16,7 %
IRL	1 059,6	1,3 %	406,8	1,3 %	430,2	1,1 %
I	10 765,6	13,0 %	3 689,5	11,8 %	5 115,9	13,6 %
L	194,1	0,2 %	76,1	0,2 %	86,1	0,2 %
NL	5 091,5	6,2 %	1 566,8	5,0 %	1 704,0	4,5 %
A	2 053,6	2,5 %	775,6	2,5 %	928,5	2,5 %
P	1 227,7	1,5 %	469,6	1,5 %	511,0	1,4 %
FIN	1 210,8	1,5 %	448,2	1,4 %	567,9	1,5 %
S	2 348,9	2,8 %	831,6	2,7 %	1 057,7	2,8 %
UK	11 083,4	13,4 %	5 389,0	17,2 %	6 492,7	17,3 %
TOTAL	82 532,7	100,0 %	31 332,3	100,0 %	37 512,0	100,0 %

Source : Cour des comptes européenne, rapport annuel 1999. Le total des ressources inclut la correction budgétaires au profit du Royaume-Uni.

### III. – L'avenir de la ressource TVA

L'approche d'équité horizontale désormais retenue éloigne la TVA de la logique d'une « ressource propre »<sup>420</sup>. Celle-ci n'a d'ailleurs jamais été entièrement respectée : dépendant du calcul complexe d'une assiette harmonisée, le produit de la ressource TVA

<sup>419</sup> il faut noter que certains Etats membres (notamment l'Espagne) qui ont soutenu la réduction de la ressource TVA, voudraient aller plus loin en introduisant des éléments de progressivité dans les ressources propres (modulation de la ressource PNB en fonction du PNB par habitant).

<sup>420</sup> cf le rapport spécial n°6/98 de la Cour des comptes européenne

n'est pas directement lié aux recettes effectives. Il résulte de la reconstitution a posteriori d'une TVA entièrement harmonisée. Enfin, l'introduction du mécanisme de l'écrêtement (et la baisse du plafond) a rendu la ressource proportionnelle au PNB dans certains Etats membres.

En réalité, la pérennité de la ressource TVA apparaît mal assurée, d'autant qu'elle devrait représenter moins de 20 % du total des ressources de l'Union en 2004, la ressource PNB devenant très largement dominante.

En 1994, un rapport du Parlement européen<sup>421</sup> avait plaidé en faveur de la création d'une 5<sup>e</sup> ressource propre, consistant en une TVA communautaire distincte des TVA nationales mais perçue en même temps qu'elles. Les parlements nationaux et les institutions communautaires auraient eu, les uns et les autres, le pouvoir de déterminer les taux de TVA nationaux et communautaires, qui s'additionneraient.

La TVA communautaire viendrait ainsi se surimposer aux TVA nationales. L'expérience du Québec et des trois provinces atlantiques du Canada (cf annexe 4) montrent qu'un tel schéma n'est pas impossible. Toutefois, dans ce cas précis, le résultat s'est accompagné d'une totale perte d'autonomie des provinces par rapport au gouvernement fédéral en matière de TVA, ce qui serait difficilement concevable en Europe. De plus, les systèmes de TVA à plusieurs étages posent des problèmes techniques, qui viennent de ce que l'assiette de l'impôt n'est jamais explicitement calculée lors de la collecte : il est donc difficile d'allouer un certain nombre de « points » de TVA à un niveau d'autorité donné<sup>422</sup>, par une décomposition des versements de TVA nette des redevables.

---

<sup>421</sup> « *Draft report on a new system of own resources for the European Union* », Committee of budgets (rapporteur : M. Horst Langes).

<sup>422</sup> actuellement, en France, le calcul de la part du produit de la TVA affecté au budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) pose ce type de problèmes. Le calcul est en fait réalisé à un niveau macro-économique en utilisant la valeur du point de TVA.



Cependant, la création d'une nouvelle ressource propre n'est pas réellement d'actualité au plan politique<sup>423</sup>. Il est peu probable que le renforcement de l'autonomie financière de l'Union européenne constitue un objectif suffisant pour remettre cette question au cœur du débat.

---

<sup>423</sup> la décision du Conseil du 29 septembre 2000 prévoit cependant que la Commission doit entreprendre avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, un « *réexamen général du système de ressources propres* », prenant en compte notamment « *la possibilité de modifier la structure des ressources propres en créant de nouvelles ressources propres autonomes* ».

# 11

## Un exemple de disparités entre Etats membres dans l'application du droit à déduction : les acquisitions de véhicules de transport de personnes

Les problèmes posés par l'absence d'harmonisation du droit à déduction sont analysés dans le chapitre I de la deuxième partie. Le tableau n° 40 donne un exemple d'une telle situation.

*Tableau n° 40 : la déductibilité de la TVA sur les acquisitions de voitures de tourisme dans l'Union européenne*

<b>Etat</b>	<b>Règles de déductibilité.</b>
Allemagne	Depuis le 1er avril 1999, la déduction de TVA est limitée à 50% de son montant <sup>424</sup> . Déduction intégrale lorsque le véhicule est utilisé à plus de 95 % dans le cadre de l'activité de l'entreprise.
Autriche	Taxe déductible lorsque le véhicule de tourisme est utilisé à 80% au moins au transport de personnes à titre professionnel
Belgique	Taxe déductible à hauteur de 50%.
Danemark	Taxe non déductible
Espagne	Taxe déductible à hauteur de 50% (l'entreprise peut demander un taux de déduction supérieur si elle apporte la preuve d'une affectation prépondérante du véhicule à son activité)
Finlande	Taxe déductible en totalité lorsque le véhicule est utilisé exclusivement dans le cadre de la réalisation d'opérations taxables. En cas d'utilisation partielle pour la réalisation d'opérations taxables, seule la fraction de la TVA relative aux opérations taxables est déductible.
France	Taxe en principe non déductible

<sup>424</sup> Antérieurement au 1er avril 1999, la TVA était déductible en totalité lorsque le véhicule était affecté à la réalisation d'opérations taxables.

Grèce	Taxe en principe non déductible
Irlande	Taxe non déductible à moins que le véhicule ne soit utilisé pour l'enseignement de la conduite automobile.
Italie	La taxe n'est déductible que lorsque le véhicule est utilisé exclusivement pour les besoins de l'entreprise.
Luxembourg	La taxe est déductible à moins que l'acquisition du véhicule ne soit considéré comme <i>une dépense somptuaire</i> .
Pays-Bas	La taxe relative à l'acquisition de véhicules de tourisme affectés aux activités taxables d'une entreprise est déductible. Déduction partielle en cas d'usage mixte.
Portugal	La taxe relative à l'acquisition de véhicules de tourisme (pas plus de 8 passagers) n'est pas déductible, à moins que le véhicule ne soit affecté exclusivement à l'activité taxable de l'entreprise.
Royaume-Uni	La taxe n'est déductible que lorsque le véhicule est utilisé exclusivement pour les besoins de l'entreprise.
Suède	Taxe non déductible

Source : direction générale des impôts. Données 2000. Les exceptions propres à certaines activités particulières (transports, auto-écoles, etc.) ne sont pas mentionnées.

## SOMMAIRE DÉTAILLÉ

	Pages
<b>INTRODUCTION GENERALE.....</b>	7
<b>Chapitre introductif .....</b>	11
1 Les principes généraux de la TVA.....	13
I. Les opérations taxables.....	14
II. La TVA n'est pas assise sur la totalité de la valeur ajoutée.....	15
III. Les taux de TVA.....	17
IV. Paiement et recouvrement de la TVA.....	18
2 Données quantitatives sur la TVA.....	21
I. Les redevables de la TVA.....	21
II. La place de la TVA dans le système de prélèvements obligatoires.....	25
3 Les évolutions récentes de la TVA.....	29
I. Un impôt de création récente.....	29
II. La préparation du marché unique (1985-1993) : un tournant majeur.....	31
III. Un quasi-blocage du processus de décision communautaire depuis 1993.....	34
IV. Les débats actuels sur la TVA.....	37
<b>PREMIERE PARTIE : LES PRINCIPAUX DEBATS SUR LA TVA.....</b>	41
<b>Chapitre I : La taxation des échanges intra- communautaires de biens : faut-il pérenniser le régime « transitoire » ? .....</b>	43
1 Comment taxer les échanges internationaux ? L'importance de la taxation dans le pays de consommation.....	47

I. Principe de destination et principe d'origine.....	47
II. Les avantages du principe de destination.....	49
III. Le principe de taxation dans le pays de consommation est assez strictement respecté dans le système actuel de TVA.....	51
2 Premier bilan du régime transitoire.....	53
I. Le coût de gestion du régime transitoire pour les entreprises.....	53
II. L'évolution de la fraude sur la TVA intra- communautaire.....	55
3 Etude comparée des différentes modalités de taxation des échanges intra-communautaires.....	63
I. Les différentes configurations possibles.....	63
II. Bilan coûts-avantages des différents régimes de taxation des échanges intracommunautaires.....	64
<b>Chapitre II : Les taux de TVA.....</b>	<b>69</b>
1 L'étendue des marges de manœuvre des Etats.....	71
I. Un cadre juridique souple.....	71
II. D'importantes disparités entre Etats.....	73
III. Les effets économiques des écarts de taux en Europe.....	78
IV. L'harmonisation plus poussée des taux n'est pas une priorité.....	84
2 Faut-il différencier les taux de TVA ?.....	87
I. La différenciation des taux : efficacité et équité.....	87
II. Baisses ciblées de TVA et emploi.....	92
III. Le taux réduit n'est pas un instrument de politique économique.....	99
<b>Chapitre III : champ d'application, exonérations et droit à déduction : harmoniser et limiter les rémanences de TVA.....</b>	<b>103</b>
1 L'importance quantitative des rémanences de TVA.....	105
I. Les entreprises supportent 16 % de l'incidence comptable de la TVA.....	106
II. La stabilité des rémanences au cours du temps.....	109

2 Les effets économiques des limites du champ des opérations taxables et du droit à déduction.....	111
I. L'analyse économique des rémanences de TVA.....	111
II. Pourquoi limiter le champ des opérations taxables ?....	116
III. Pourquoi limiter le droit à déduction ?.....	122

## **DEUXIEME PARTIE : MIEUX APPLIQUER LA LEGISLATION SUR LA TVA.....**

### **Chapitre I : Champ d'application et droit à déduction : clarifier et stabiliser la législation.....**

1 Les incertitudes sur l'étendue du champ d'application de la TVA.....	129
I. La jurisprudence communautaire a précisé certains concepts.....	129
II. Les frontières du champ d'application restent incertaines.....	134
2 Les vicissitudes du droit à déduction.....	145
I. Les assujettis et redevables partiels.....	145
II. Les exclusions du droit à déduction.....	155
3 Les axes d'un rétablissement de la sécurité juridique.....	159
I. Revenir à un champ d'application large de la TVA.....	159
II. Harmoniser le droit à déduction.....	161

### **Chapitre II : Simplifier les règles de territorialité et les adapter aux évolutions économiques.....**

1 La taxation du commerce électronique.....	169
I. La nécessité de préciser les règles de taxation.....	170
II. Les multiples mécanismes envisagés.....	174
2 Le remboursement de la TVA aux non établis.....	181
I. Une procédure fréquemment utilisée.....	181
II. Une procédure insatisfaisante pour les entreprises.....	184
III. Une évolution nécessaire.....	186
3 D'autres simplifications des règles de territorialité sont	

possibles.....	189
I. Redéfinir la règle de territorialité générale applicable aux prestations de services.....	189
II. Améliorer le régime des ventes à distance.....	190
III. Clarifier la notion d'établissement stable.....	195
IV. Simplifier et élargir la taxation des transports internationaux de voyageurs .....	199
V. Supprimer le régime de livraison avec montage ou installation.....	200
VI. Adapter le seuil du régime dérogatoire de taxation des acquisitions intracommunautaires.....	201
<b>Chapitre III : Mieux recouvrer la TVA.....</b>	<b>207</b>
1 Simplifier certaines règles de recouvrement.....	209
I. Le remboursement des crédits de TVA.....	209
II. Le recouvrement de la TVA sur les importations extracommunautaires.....	211
III. Les obligations des groupes en matière de TVA.....	214
2 Améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire.....	219
I. Le constat : des difficultés à lutter contre les fraudes les plus sophistiquées.....	220
II. L'efficacité du contrôle peut être améliorée.....	234
<b>TROISIEME PARTIE - LES PROCESSUS DE DECISION EN MATIERE DE TVA : UN REEQUILIBRAGE NECESSAIRE.....</b>	<b>243</b>
1 La préparation des directives communautaires.....	247
I. L'organisation de la direction générale compétente en matière de fiscalité.....	247
II. La définition des grandes orientations de la fiscalité européenne : le rôle du groupe de politique fiscale.....	249
III. L'association des Etats à l'élaboration des propositions de directive : le groupe de travail n°1.....	249
IV. La consultation des entreprises.....	251
V. Conclusion.....	253
2 La détermination des positions des Etats membres sur les propositions de directives de la Commission.....	255

---

I. Le cas de la France.....	255
II. L'élaboration des positions nationales dans trois autres Etats membres.....	258
3 L'adoption des normes communautaires.....	265
I. Le cadre juridique.....	265
II. Un processus de décision insatisfaisant.....	266
4 L'application des normes communautaires.....	271
I. Le rôle du comité TVA.....	271
II. Le rôle des Etats-membres.....	275
III. Le rôle de la Cour de justice des communautés européennes et des juridictions nationales.....	277
5 Faire évoluer le mécanisme institutionnel.....	281
<b>CONCLUSION GENERALE.....</b>	<b>285</b>
<b>LISTE DES PERSONNES RENCONTREES.....</b>	<b>287</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>291</b>
<b>LISTE DES TABLEAUX ET GRAPHIQUES.....</b>	<b>299</b>
<b>GLOSSAIRE.....</b>	<b>303</b>
<b>LISTE DES ANNEXES.....</b>	<b>307</b>
1 Les différentes méthodes de taxation de la consommation.	309
2 Deux mécanismes récemment proposés pour taxer les échanges intracommunautaires : la CVAT et la VIVAT.....	313
3 Les critères de choix entre les différents régimes de taxation des échanges intracommunautaires de biens.....	319
4 La taxation de la consommation dans un Etat fédéral : l'exemple du Canada.....	325
5 Règles de territorialité de la TVA et principe de taxation dans le pays de consommation.....	329



---

6 La taxation de services financiers par la méthode du cash flow.....	339
7 Analyse de l'arrêt Ampafrance.....	343
8 La TVA en Corse.....	347
9 La TVA dans les départements d'outre-mer.....	351
10 Le rôle de la TVA comme ressource propre de l'Union européenne.....	365
11 Un exemple de disparités entre Etats membres dans l'application du droit à déduction : les acquisitions de véhicules de transport de personnes.....	373

---

## 4<sup>E</sup> DE COUVERTURE

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA), première recette de l'Etat, est aussi la principale réalisation de l'harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne.

Les aspects européens de la TVA constituent le cœur des analyses menées par le Conseil des impôts dans le cadre de son XIXe rapport au Président de la République. Le Conseil a mis en évidence le vieillissement du droit applicable, qui résulte d'abord des imperfections du processus de décision communautaire, lent et aléatoire.

D'importantes évolutions sont souhaitables pour adapter la TVA aux évolutions économiques (telles que le développement du commerce électronique), pour améliorer la sécurité juridique des redevables, pour simplifier l'impôt et mieux lutter contre certaines formes de fraude.

Le Conseil des impôts est un organisme indépendant d'analyse et de proposition dans le domaine de la fiscalité. Il est rattaché à la Cour des comptes.