

**CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS
OBLIGATOIRES**

**LA TAXE SUR
LA VALEUR AJOUTÉE**

Décembre 2015

Le Conseil des prélèvements obligatoires est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n°2005-358 du 20 avril 2005).

Les rapports du Conseil des prélèvements obligatoires

<i>Février 2015</i>	<i>Impôt sur le revenu, CSG, quelles réformes?</i>
<i>Mai 2014</i>	<i>Fiscalité locale et entreprises</i>
<i>Juillet 2013</i>	<i>La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes</i>
<i>Janvier 2013</i>	<i>Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier</i>
<i>Février 2012</i>	<i>Prélèvements à la source et impôt sur le revenu</i>
<i>Novembre 2011</i>	<i>L'activité du Conseil des prélèvements obligatoires pour les années 2006 à 2011</i>
<i>Mai 2011</i>	<i>Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs</i>
<i>Octobre 2010</i>	<i>Entreprises et "niches" fiscales et sociales – Des dispositifs dérogatoires nombreux</i>
<i>Mai 2010</i>	<i>La fiscalité locale</i>
<i>Octobre 2009</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée</i>
<i>Mars 2009</i>	<i>Le patrimoine des ménages</i>
<i>Novembre 2008</i>	<i>La répartition des prélèvements obligatoires entre générations et la question de l'équité intergénérationnelle</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Sens et limites de la comparaison des prélèvements obligatoires entre pays développés</i>
<i>Mars 2008</i>	<i>Les prélèvements obligatoires des indépendants</i>
<i>Mars 2007</i>	<i>La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle</i>

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

Il comprend :

M. Alain Pichon, président de chambre honoraire à la Cour des comptes, suppléant le Premier président de la Cour des comptes,

En sont membres :

M. Stéphane Austry, avocat associé en droit fiscal - Bureau Francis Lefebvre,

M. François Auvigne, inspecteur général des finances,

M. Jean-Pierre Balligand, co-président de l'Institut de la décentralisation,

M. Frédéric Bonnevey, associé, Ricol Lasteyrie,

Mme Danielle Bousquet, présidente du Haut Conseil à l'égalité entre les femmes et les hommes,

M. Michel Braunstein, conseiller maître honoraire à la Cour des comptes,

Mme Anne-Marie Brocas, présidente du Haut conseil pour l'avenir de l'assurance maladie,

M. Matthieu Conan, professeur agrégé de droit public à l'université Paris-Ouest Nanterre La Défense,

M. Guillaume Goulard, conseiller d'État,

M. Jean-Marie Guerra, directeur de la réglementation, du recouvrement et du service de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale,

M. Jean-Louis Idiart, ancien député,

M. Pierre Joly, inspecteur général de l'Institut national de la statistique et des études économiques,

M. Étienne Lehmann, professeur agrégé de sciences économiques à l'université Panthéon-Assas Paris II,

Mme Claude Nocquet, conseiller doyen à la Cour de cassation,

M. Philippe Renard, directeur de l'URSSAF Île-de-France,

M. Henri Sterdyniak, directeur du département « économie de la mondialisation » à l'Observatoire français des conjonctures économiques.

Le secrétariat du Conseil des prélèvements obligatoires est assuré par :

Mme Catherine Démier, conseillère maître à la Cour des comptes, secrétaire générale du Conseil des prélèvements obligatoires,

Mme Jacqueline Guillon, chargée de mission au secrétariat général du Conseil des prélèvements obligatoires.

Le rapport, présenté par MM. Alban Hautier, inspecteur des finances, et Boris Melmoux-Eude, conseiller référendaire à la Cour des comptes, a été délibéré et arrêté au cours de la séance du 19 novembre 2015.

Les études préliminaires au rapport ont été effectuées par :

Mme Béatrice Boutchenik, administratrice de l'Insee,

M. Jérôme Dian, inspecteur des finances,

M. Antoine Fouilleron, auditeur à la Cour des comptes,

Mme Charlotte Geay, administratrice de l'Insee,

Mme Camille Hérody, inspectrice des finances,

M. Christophe Pourreau, maître des requêtes au Conseil d'État,

M. Grégoire Tirot, inspecteur des finances.

Par ailleurs, ont été auditionnés par le Conseil :

M. Piet Battiau, chef de l'unité "taxes sur la consommation" au centre des politiques fiscales et de l'administration de l'OCDE, accompagné de M. Stéphane Buydens, responsable pour le calcul "VAT revenue ratio" à l'OCDE,

Mme Marie-Pierre Guinvarch, responsable de l'unité TVA au sein du groupe General Electric France,

M. Olivier Passet, économiste à Xerfi,

Mme Corinne Prost, chef du département des études économiques à l'Insee, accompagnée de M. Simon Georges-Kot et Quentin Lafféter, économistes à l'Insee,

M. Donato Raponi, chef de l'unité "TVA" à la Commission européenne,

M. Xavier Timbeau, directeur principal à l'OFCE

M. Alain Trannoy, directeur de recherches à l'EHESS.

Ont également été entendus par les rapporteurs généraux les représentants de l'association des praticiens de la TVA européenne (APTE) et de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF).

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

SOMMAIRE

Introduction	9
---------------------	----------

CHAPITRE I

UN IMPÔT TOUJOURS DYNAMIQUE MAIS ÉLOIGNÉ DE SES OBJECTIFS INITIAUX

I. Un impôt harmonisé à l'échelle européenne	13
A. Une innovation fiscale majeure	13
B. Un impôt encadré au niveau européen	19
C. Une harmonisation incomplète	34
D. Un statu quo insatisfaisant	42
II. Une ressource dynamique mais fragile	48
A. Une contribution essentielle au financement des dépenses publiques	48
B. Un potentiel de rendement insuffisamment exploité	62
C. Un rendement minoré par des mesures dérogatoires	83
D. Un rendement fragilisé par la fraude	90
III. Un impôt simple dans son principe mais en pratique de plus en plus complexe	102
A. Une complexité source d'insécurité juridique et de subjectivité	103
B. Des obligations accrues pour les contribuables	116
C. Des mesures de simplification récemment mises en œuvre	121
IV. Un impôt visant à préserver l'efficacité productive	123
A. Un impôt sur la consommation principalement acquitté par les ménages	123
B. Un impôt relativement neutre du point de vue de l'efficacité productive	129
C. Une neutralité imparfaite pour les producteurs	134

CHAPITRE II

UN INSTRUMENT D'INCITATION ÉCONOMIQUE ET DE REDISTRIBUTION PEU EFFICACE

I. Un instrument contra-cyclique potentiellement efficace en bas de cycle mais peu utilisé	152
A. Un faible effet de stabilisation automatique	152
B. Un outil de régulation active du cycle économique faiblement utilisé	154
II. Un instrument d'incitation économique peu efficace	158
A. Des taux réduits peu justifiés, largement utilisés et insuffisamment évalués	159
B. Des exemples de baisse ciblées de TVA peu efficaces du point de vue des incitations et coûteux en termes de politique de l'emploi	165
III. Un outil de redistribution non pertinent	179
A. Un caractère <i>a priori</i> anti-redistributif de la TVA à nuancer	180
B. Une faible efficacité redistributive des taux réduits	197
IV. Une utilisation possible de la TVA comme un instrument de dévaluation fiscale qui renvoie plus largement aux politiques de compétitivité et d'emploi	205
A. Un instrument de dévaluation fiscale utilisé dans de nombreux pays de l'Union européenne	206
B. Une dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA aux effets significatifs à court terme et estompés à moyen-long terme	217

CHAPITRE III**LE NÉCESSAIRE RECENTRAGE DE LA TVA SUR SA FINALITÉ
BUDGÉTAIRE**

I. La sécurisation de la recette légalement due	226
A. Le renforcement de la lutte contre la fraude.....	226
B. Le prélèvement effectif de toute la TVA applicable aux activités du commerce en ligne.....	240
II. L'élargissement de l'assiette	247
A. La révision du bien-fondé de certaines exonérations.....	247
B. L'assujettissement de certaines activités des personnes publiques.....	248
C. La diminution du plafond de la franchise en base.....	251
III. La suppression des taux réduits inefficaces	255
A. Des scénarios d'augmentation des taux.....	256
B. Des suppressions justifiées au cas par cas.....	259
Conclusion	265
Annexes	269

Introduction

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation directement facturée aux clients sur les biens qu'ils consomment et les services qu'ils utilisent sur le territoire français.

Plus de soixante ans après sa création, la TVA occupe toujours une place à part dans le système des prélèvements obligatoires en France en raison de plusieurs de ses singularités.

Elle constitue d'abord le premier impôt en termes de rendement et le deuxième prélèvement obligatoire, derrière les cotisations sociales. Avec un produit net d'environ 155 Md€ attendu en 2016, la TVA représente près de la moitié des recettes de l'État et finance plus d'un tiers de ses dépenses.

La TVA est un impôt qui concerne l'ensemble des agents économiques, qu'ils soient redevables ou contribuables. Si l'essentiel de la charge fiscale est supportée comptablement par les ménages, une autre partie d'entre elle est néanmoins acquittée par les entreprises, les administrations publiques et, de façon résiduelle, par le secteur associatif.

Enfin, la TVA représente, avec les accises, l'une des principales réalisations de l'harmonisation fiscale européenne. Les défis juridiques la concernant appellent ainsi, dans de nombreux cas, des réponses au niveau européen. Ce sont ces enjeux qui constituaient le point de départ des analyses conduites par le Conseil des impôts en 2001 dans son dix-neuvième rapport, également consacré à cet impôt¹.

Depuis cette période, le cadre juridique européen n'a pas connu d'évolution majeure, à l'exception notable du lieu d'imposition des prestations de services, alors que les questions liées au rendement de la TVA et à son incidence économique ont gagné en importance, notamment à travers les débats relatifs aux taux réduits sectoriels ou aux mesures de dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA.

Compte tenu de ces enjeux, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a décidé, en application des articles L. 351-1 et L. 351-2 du code des juridictions financières, de consacrer une étude à la TVA dans toutes ses dimensions : juridique, économique et budgétaire.

¹ Conseil des impôts, *La taxe sur la valeur ajoutée*, dix-neuvième rapport au Président de la République, juin 2001, disponible sur www.ladocumentationfrancaise.fr.

Les travaux du Conseil, qui ont donné lieu à six rapports particuliers thématiques, se sont articulés autour de la problématique suivante : soixante ans après sa création et dans un contexte de crise économique et de fortes tensions budgétaires, quelle peut être la place de la TVA dans le système des prélèvements obligatoires français ?

Conformément à sa mission, le CPO a apprécié « *l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire* » de la TVA. En particulier, il s'est attaché à évaluer dans quelle mesure la TVA, dans sa forme actuelle, est restée ou non conforme à ses objectifs fondateurs, à savoir la simplicité administrative, le rendement budgétaire et la neutralité, entendue au sens fiscal et au sens économique (du point de vue de l'efficacité productive).

Dans un premier chapitre, le rapport rappelle les mécanismes de fonctionnement originaux de la TVA qui visaient à surmonter les inconvénients des impositions préexistantes sur la consommation. Il décrit comment la généralisation de la TVA à l'échelle de l'Union européenne et l'approfondissement du marché unique ont conduit à une harmonisation progressive de cet impôt. Le rapport évalue ensuite la contribution de la TVA aux finances publiques et ses mérites comme instrument de rendement budgétaire. Il montre en quoi, à partir d'une étude de son assiette, la TVA est relativement peu distorsive du point de vue de l'efficacité productive. Enfin, il analyse dans quelle mesure le rendement, la neutralité et la simplicité peuvent être imparfaits ou fragilisés par les évolutions récentes de l'impôt.

Le deuxième chapitre examine la pertinence de la TVA en tant qu'instrument d'incitation économique et de redistribution. Il étudie si la TVA est un bon outil de régulation du cycle économique et évalue l'efficacité économique des taux réduits sectoriels. Il apprécie quelles sont les conséquences redistributives de la TVA et dans quelle mesure la TVA doit être accompagnée de mesures destinées à corriger d'éventuels effets anti-redistributifs. Enfin, il analyse en quoi la TVA peut être utilisée comme instrument de dévaluation fiscale et quels seraient les effets liés à un basculement d'assiette sur la TVA.

Le troisième chapitre étudie les voies et moyens pour recentrer la TVA sur sa finalité budgétaire. En tenant compte du cadre juridique européen, il explore les pistes permettant de renforcer l'efficacité de cet impôt. Il montre en quoi des marges de progrès existent en matière de lutte contre la fraude et de prélèvement de l'impôt dû sur le commerce électronique. Il détaille enfin pourquoi la finalité budgétaire de la TVA doit être réaffirmée ainsi que les pistes envisageables si une augmentation de son rendement devait être recherchée.

Dans chaque chapitre, le CPO identifie les pistes d'évolution permettant de simplifier et de sécuriser le cadre juridique, de renforcer la neutralité de l'impôt et d'améliorer son rendement budgétaire. Il précise le cas échéant à quelle échelle – nationale ou européenne – les réformes peuvent être conduites.

Chapitre I

Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

Fortement harmonisée à l'échelle européenne, la TVA est un impôt dynamique qui constitue une contribution essentielle au financement des dépenses publiques. Simple dans son principe et peu distortive du point de vue de l'efficacité productive, la TVA s'est progressivement éloignée des objectifs qui lui avaient été initialement assignés, à savoir la neutralité, la simplicité et le rendement.

I - Un impôt harmonisé à l'échelle européenne

Premier impôt créé pour des raisons économiques et non pas seulement budgétaires, la TVA constitue une innovation fiscale majeure qui a connu un vif succès à l'échelle européenne puis mondiale. Si le cadre juridique est fortement contraint par le droit de l'Union européenne, les États membres disposent encore de marges de manœuvre significatives, source potentielle de complexité et d'insécurité juridique pour les redevables.

A - Une innovation fiscale majeure

1 - Une invention française

a) Une mise en place progressive

L'idée d'une taxe générale sur la consommation a été conçue en France après la Seconde Guerre mondiale dans le contexte de la reconstruction. La fiscalité indirecte se caractérisait alors par sa grande complexité, jugée nuisible pour le développement de l'économie. Les entreprises étaient assujetties à une multitude de taxes générales (taxe sur la production, taxe sur les transactions, taxe locale sur le chiffre

d'affaires) et spécifiques, faisant dire à Charles Barangé, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale en 1954 : « *La nécessité de faire face au développement continu des charges publiques a déplacé vers l'impôt indirect le poids de notre fiscalité : en raison du manque d'élasticité que donnait à l'impôt direct une dangereuse stagnation du revenu moyen des contribuables, c'est aux taxes sur le chiffre d'affaires que l'on a été conduit à demander l'effort de rendement nécessaire* »².

Après deux tentatives avortées³, la TVA fut finalement adoptée par l'article 1^{er} de la loi n° 54-404 du 10 avril 1954 dans le cadre d'une réforme fiscale plus générale. Le texte retient cependant une conception minimaliste de l'assiette de l'impôt qui ne s'applique qu'aux assujettis de l'ancienne taxe sur la production, excluant ainsi les grossistes, les détaillants et les coopératives agricoles. Le taux ordinaire est fixé à 16,85 % (contre 20 % dans les précédents projets) et le taux réduit à 7,5 % (contre 9 % initialement). Le taux réduit s'applique aux produits qui étaient soumis à la taxe sur la production au taux de 5,5 % au 1^{er} janvier 1954 et est étendu à d'autres produits⁴. La principale innovation mise en avant à l'époque est la possibilité pour les assujettis de déduire totalement l'impôt payé non seulement sur les matières premières mais aussi sur les investissements et sur les frais de production. Cette caractéristique est alors supposée assurer la neutralité de la TVA pour les assujettis.

C'est la loi n°66-10 du 6 janvier 1966 qui va supprimer 13 autres taxes indirectes⁵ et élargir en conséquence le champ d'application de la TVA à l'ensemble des activités industrielles et commerciales ainsi qu'aux transports. Le taux ordinaire est fixé à 16,67 %, le taux réduit à 6 % (pour les biens de première nécessité), le taux intermédiaire à 12 % (pour les matières premières de grande consommation) et le taux majoré à 20 % (pour les produits de luxe).

² Charles Barangé, Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi (n° 7164) portant réforme fiscale, séance du 17 mars 1954, annexe n° 8064.

³ Réforme Pinay de 1952 et Réforme Mayer de 1953.

⁴ Produits de charcuterie, plats préparés et conserves de viande contenant, par rapport au poids net total du produit fini, 20 % au moins de viande et abats de triperie, soufre et sulfate de cuivre destiné à l'usage agricole.

⁵ Il s'agit notamment de la taxe sur les prestations de services, la taxe locale sur le chiffre d'affaires et de taxes sectorielles (taxe unique sur les vins, taxe unique sur les cidres, poirés et hydromels, taxe unique sur les jus de raisin légèrement fermentés, taxe sur les cuirs et peaux brutes).

Cette nouvelle réforme est destinée à préparer les entreprises françaises à l'entrée dans le marché commun, comme le souligne Louis Vallon, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale : « *Notre prochaine et définitive entrée dans le Marché commun nous impose de disposer désormais d'une fiscalité indirecte qui ne gêne pas le développement de la productivité et permette à nos prix d'être concurrentiels. La taxe sur la valeur ajoutée, étendue au stade du commerce de détail, concilie la neutralité des droits de consommation et le rendement élevé des taxes sur le chiffre d'affaires. Elle est, en somme, une taxe générale sur les chiffres d'affaires, perçue à un taux qui peut d'ailleurs être assez élevé, une seule fois sur chaque produit, par paiements fractionnés effectués aux stades successifs de la production et du commerce* »⁶.

b) Une dénomination « aguicheuse »

La dénomination de la TVA reviendrait à Maurice Lauré, inspecteur des finances, directeur général adjoint des impôts et auteur d'une thèse sur le sujet, qui souhaitait donner un nom « valorisant » et « aguicheur »⁷ à son « invention ». C'est parce que chaque redevable devait à chaque stade, par le jeu des déductions, verser la taxe sur la valeur qu'il ajoutait au produit qu'il retint le nom de « taxe sur la valeur ajoutée ». Cette dénomination fait ainsi dire à Georges Égret que la TVA est « *sans doute le premier impôt qui ait été créé pour des raisons économiques* »⁸.

Maurice Lauré était cependant conscient que l'assiette de la TVA ne correspondait pas à la valeur ajoutée des entreprises mais bien à la consommation finale des ménages. La taxe facturée à chaque stade à l'acheteur restait assise sur le prix total du produit, et non sur la valeur ajoutée par le vendeur à ce produit. Il écrivait ainsi à Georges Égret : « *La valeur ajoutée ne peut être localisée par entreprise. En effet, la TVA frappe au fur et à mesure la valeur ajoutée qui se développe dans la nation, quelle que soit l'entreprise, et c'est le consommateur qui la supporte* ».

⁶ Rapport de la commission des finances, de l'économie générale et du plan présenté par Louis Vallon, rapporteur général, le 16 juin 1965.

⁷ « D'où vient le nom de TVA ? », conférence de Maurice Lauré du 7 septembre 1995 à Toulouse, retranscrite dans Denys Brunel, *La TVA, invention française, révolution mondiale : L'aventure de Maurice Lauré*, Eyrolles, 2012, pp. 204-207.

⁸ Georges Égret, *La TVA*, Presses universitaires de France, 1978.

2 - Une harmonisation progressive à l'échelle européenne

La place prise progressivement par la TVA dans les systèmes de prélèvements obligatoires ainsi que dans les économies des États européens a justifié l'instauration, à compter des années 1970, d'un système commun à l'échelle de la Communauté économique européenne (CEE), puis de l'Union européenne (UE).

La réalisation d'un marché commun constitue l'un des objectifs initiaux des États fondateurs, comme le stipulait l'article 2 du traité instituant la Communauté économique européenne. Or la réalisation de ce marché, fondé notamment sur les principes de la libre circulation des biens et de la libre prestation des services, nécessitait le rapprochement des systèmes nationaux de TVA.

L'instauration de conditions de concurrence équitables exige que les États membres n'avantagent pas fiscalement les exportations vers d'autres États membres et ne pénalisent pas les importations en provenance d'autres États membres⁹. Cela suppose notamment que les opérateurs nationaux puissent déduire les taxes frappant les importations en provenance d'autres États membres.

Plus largement, dès lors que la TVA frappe toutes les transactions relatives à des biens et à des services, des règles harmonisées d'un État membre à l'autre étaient nécessaires. Des dispositions distinctes en matière de champ d'application, d'assiette, d'exonération, de droit à déduction, voire de taux, seraient en effet susceptibles d'engendrer des distorsions de concurrence importantes, dont l'ampleur dépendrait toutefois des règles de territorialité applicables.

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

⁹ Il convient toutefois de rappeler que le principe d'une exonération des exportations date de 1954, soit bien avant la mise en place du marché commun.

En application de ces stipulations, le Conseil de la CEE a adopté deux directives 67/227/CEE¹⁰ et 67/228/CEE¹¹ qui ont posé les bases du système commun de TVA. Le système a été perfectionné par l'adoption de la directive du 17 mai 1977¹² dite « sixième directive ».

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

Au terme de longues négociations, pour faire face à l'abolition des frontières fiscales dans le respect de la concurrence entre les États membres, le Conseil, par la directive du 16 décembre 1991¹³, a renoncé, temporairement, au principe de la taxation des opérations intracommunautaires dans l'État membre d'origine des biens et, pour une période appelée « période transitoire », a prévu une règle de taxation dans l'État membre de destination.

La taxation des opérations intracommunautaires dans l'État membre de destination – y compris pour certaines opérations à destination d'acheteurs non assujettis à la TVA – a pour conséquence de limiter les effets des distorsions de concurrence liées aux taux. L'abolition des frontières fiscales s'est donc accompagnée d'un rapprochement demeuré limité des règles en matière de taux de TVA et du maintien de nombreuses dispositions dérogatoires¹⁴ (*cf. infra*).

¹⁰ Directive 67/227/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

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

¹² Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.

¹³ Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la TVA et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE.

¹⁴ Voir en ce sens la directive 92/77/CEE du 19 octobre 1992, complétant le système commun de TVA et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA).

L'actuel système commun de TVA, qui a été codifié dans une nouvelle directive TVA du 28 novembre 2006¹⁵, demeure régi par ces grands principes.

3 - Une extension continue à l'échelle mondiale

En dehors de l'Union européenne, la TVA a connu et connaît toujours une extension continue. 153 des 193 pays du monde ont adopté une taxe similaire ou proche de la TVA dans son principe. Pour prendre un exemple récent, l'Inde a mis en place en 2015 une taxe sur les biens et les services (GST) qui s'est substituée à de nombreux prélèvements existants. 550 produits sont concernés dont 270 de première nécessité taxés à 4 %, les autres étant taxés à 12,5 %. De même, pour compenser les politiques d'ouverture commerciale et afin de préserver leurs ressources fiscales, les États africains ont progressivement mis en place des impôts proches de la TVA qui s'appliquent cependant à des assiettes plus étroites.

Toutefois, de grands pays comme les États-Unis ne l'ont pas adoptée, préférant conserver une taxe classique sur les ventes.

La taxe sur les ventes (sales tax) aux États-Unis

La taxe sur les ventes est un impôt indirect sur la consommation prélevé au moment de l'achat. Il s'agit d'une taxe sur les ventes de détail, sans déduction possible. La taxe est collectée par le vendeur si celui-ci dispose dans l'État de résidence de l'acquéreur d'une présence physique substantielle (appelée « nexus »). En l'absence de présence physique substantielle du vendeur, c'est au client de reverser le montant de la taxe à l'administration fiscale de l'État concerné (cas du commerce électronique).

Le non-respect de cette obligation de reversement par les particuliers a conduit 24 États à adopter des mesures de simplification de la collecte de la taxe et d'harmonisation des règles d'assiette et d'exonération (Streamlined Sales and Use Tax Agreement).

Le taux de la taxe n'est pas harmonisé à l'échelle fédérale mais est déterminé par chaque État et peut fortement différer. Il est compris entre 4 % et 9 %. De même, en l'absence de loi fédérale, le régime de la taxe est variable d'un État à l'autre en ce qui concerne l'assiette. Cinq États n'appliquent pas la taxe sur les ventes (Oregon, Alaska, Montana, New Hampshire et Delaware).

¹⁵ Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commune de taxe sur la valeur ajoutée.

B - Un impôt encadré au niveau européen

1 - Une assiette large

a) Le champ d'application de la TVA

Aux termes de l'article 2 de la sixième directive TVA¹⁶, « sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ».

Une livraison d'un bien est définie¹⁷ positivement comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire » et une prestation de services est définie négativement comme toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien.

Les opérations sont soumises à la TVA si elles sont effectuées par un « assujetti », c'est-à-dire, par une personne qui exerce de manière indépendante une activité économique, quels que soient son statut juridique et la forme ou la nature de son intervention. Par suite, le champ d'application de la TVA englobe toutes les activités économiques, y compris les activités extractives, agricoles ou les activités libérales, sans considération du statut des opérateurs.

La circonstance que les opérations en cause soient réalisées par un individu ou par une société non commerciale, telle qu'une société civile, ou que la personne ne réalise de telles opérations qu'à titre occasionnel, est sans incidence sur l'assujettissement de ces opérations à la TVA, pourvu qu'il résulte de l'examen des faits qu'il s'agit d'opérations de nature économique. Un critère du caractère économique d'une activité tient à ce qu'elle donne lieu à la perception de « recettes ayant un caractère de permanence »¹⁸. En revanche, la seule circonstance qu'une

¹⁶ Repris dans les mêmes termes par l'article 256 du CGI.

¹⁷ II et IV de l'article 256 du CGI.

¹⁸ Par exemple, l'exploitation par un particulier d'une installation photovoltaïque, située à proximité de son habitation, qui produit de l'électricité injectée dans le réseau en échange d'une rémunération, est assujettie à la TVA, sans qu'ait d'incidence la circonstance que la quantité d'électricité produite soit inférieure à la quantité d'électricité consommée à titre privé par l'exploitant (CJUE, 20 juin 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, aff. C-219/12).

activité procure des recettes ne suffit pas pour qu'elle soit qualifiée d'opération économique¹⁹.

Toutefois, une personne effectuant des activités économiques n'est assujettie à la TVA que si elle effectue ces activités de façon indépendante, c'est-à-dire si elle les effectue sous sa propre responsabilité et jouit d'une certaine liberté dans son organisation. Les personnes liées à une société par un contrat de travail ou tout autre rapport juridique créant un lien de subordination, tels que des salariés, n'agissent pas de façon indépendante²⁰. De même, une succursale, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont elle relève et à laquelle la société rend des services, ne doit pas être considérée comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés par la société au titre des services qui lui sont ainsi rendus²¹. En revanche, les personnes qui ne sont pas dans un rapport de subordination avec la personne qui les rémunère sont regardées comme agissant de manière indépendante, même si elles agissent dans un cadre très contraint²².

Les opérations ne sont soumises à la TVA que si l'assujetti qui les réalise agit « *en tant que tel* ». Autrement dit, lorsqu'une personne qui effectue des activités économiques effectue par ailleurs des activités à titre privé, ces dernières opérations ne sont pas assujetties à la TVA²³.

Enfin, des opérations ne sont soumises à la TVA que si elles sont « *effectuées à titre onéreux* ». Sont regardées comme effectuées à titre onéreux les opérations qui comportent la fourniture, par l'acquéreur du

¹⁹ La Cour de justice a eu l'occasion de le préciser à l'occasion de litiges relatifs à l'activité de holdings. Il résulte ainsi de la jurisprudence que la simple acquisition, détention ou cession d'actions ou d'obligations, qui constituent le simple exercice du droit de propriété, ne constituent pas une activité économique au sens de la directive TVA et, dès lors, n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe (CJCE, 20 juin 1991, *Polysar*, aff. C-60/90, 20 juin 1996, *Wellcome Trust*, aff. C-155/94 ou 6 février 1997, *Harnas & Helm CV*, aff. C-80/95).

²⁰ CJCE, 18 octobre 2007, *Van der Steen*, aff. C-355/06.

²¹ CJCE, 23 mars 2006, *FCE Bank plc*, aff. C-210/04.

²² Tel est ainsi le cas des personnes qui exercent des prestations d'entremise (CE, 24 février 1982, *Guézin*, n° 21423, concl. Schricke), de celles qui exercent des professions réglementées ou, pour prendre des exemples récents, des arbitres de football (CE, 18 janvier 2008, *Ministre c/ Lagrange*, n° 303824, concl. Collin) ou des interprètes traducteurs qui collaborent au service public de la justice (CE, 6 mars 2015, *Union des traducteurs interprètes et autres*, n° 377093, concl. Daumas).

²³ CJCE, 11 juillet 1991, *Lennarz*, aff. C-97/90 et 4 octobre 1995, *Finanzamt Uelzen c/ Armbrrecht*, aff. C-291/92 et CE, 29 décembre 1995, *Société Sudfer*, n° 118754, concl. Martin, chron. Goulard, RJF 1996, p. 91.

bien ou le preneur du service, d'une contre-valeur et pour lesquelles existe un « *lien direct* » entre le bien livré ou le service rendu et la contre-valeur reçue.

La notion de lien direct, qui est essentielle pour délimiter le champ d'application de la TVA, a été dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans un arrêt du 8 mars 1988²⁴ et réaffirmée dans un arrêt du 3 mars 1994²⁵, par lequel elle a jugé qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux « *que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire* ». L'existence d'un lien direct suppose donc la réunion de deux conditions : d'une part, l'opération doit bénéficier à un acquéreur ou preneur ou à des acquéreurs ou preneurs individualisés ; d'autre part, une relation nécessaire doit exister entre le niveau des avantages retirés par l'acquéreur ou preneur et la contre-valeur reçue par le fournisseur ou prestataire²⁶.

Certaines opérations ne sont pas assujetties à la TVA, soit qu'elles se situent en dehors de son champ d'application, soit qu'elles sont exonérées.

Sont exonérées des opérations qui, par nature, entrent dans le champ d'application de la taxe, mais qui ne sont pas soumises à l'impôt en vertu d'une disposition législative. Aux termes de l'article 168 de la directive TVA²⁷, sauf disposition particulière, le fait pour un assujetti d'effectuer des opérations exonérées le prive de la possibilité de déduire la TVA qui lui a été facturée.

²⁴ CJCE, 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, aff. C-102/86.

²⁵ CJCE, 3 mars 1994, *Tolsma*, aff. C-16/93.

²⁶ La Cour de justice a eu l'occasion de faire application de cette notion à des situations particulières, telles que le versement de dividendes (CJCE, 22 juin 1993, *Sofitam*, aff. C-333/91 et 14 novembre 2000, *Floridiene SA et Berginvest SA*, aff. C-142/99) ou le versement d'arrhes (CJCE, 18 juillet 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, aff. C-277/05 et CE, 30 novembre 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, n° 263653, concl. Olléon).

²⁷ 1 du I de l'article 271 du CGI.

Les principales catégories d'opérations exonérées²⁸

- les soins dispensés par les membres des professions médicales et paramédicales réglementées, ce qui inclut les dentistes et, sous conditions²⁹, les psychologues, masseurs-kinésithérapeutes ou ostéopathes, mais pas les vétérinaires
- les frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés³⁰ ou dans les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes pris en charge dans le cadre d'un forfait global de soins
- les activités d'enseignement scolaire et universitaire, ainsi que les activités de formation professionnelle continue assurées soit par des personnes morales de droit public, soit par des personnes morales de droit privé titulaires d'une attestation reconnaissant qu'elles exercent leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue
- les opérations bancaires et financières, à l'exception des opérations pour lesquelles l'établissement financier a opté pour le paiement de la TVA, sachant que les opérations relatives aux crédits et les opérations portant sur les actions et obligations, autres que les opérations de garde et de gestion, sont exclues du champ de l'option
- les opérations d'assurance et de réassurance, y compris les opérations de courtage d'assurance³¹
- les livraisons de terrains autres que des terrains à bâtir et d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans
- les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des terres et bâtiments agricoles et des locaux nus à usage professionnel pour lesquels le loueur a opté pour le paiement de la TVA, ainsi que les locations de certains locaux meublés à usage d'habitation, à l'exception des prestations d'hébergement fournies par les hôtels et résidences de tourisme
- les opérations relevant du service universel postal³²
- les opérations effectuées par des organismes sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui exercent leur activité dans des conditions différentes de celles du secteur concurrentiel ou, à titre subsidiaire, les services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes sans but lucratif.

²⁸ Articles 132 à 137 de la directive TVA et articles 261 à 261 G du CGI.

²⁹ Par exemple, seuls les soins dispensés aux personnes physiques, c'est-à-dire les actes liés à l'établissement d'un diagnostic et à la mise en œuvre d'un traitement de troubles psychologiques, bénéficient de l'exonération.

³⁰ Les soins délivrés par les hôpitaux publics étant situés hors du champ d'application de la TVA.

³¹ CE Ass., 30 octobre 1996, SA Cabinet Revert et Badelon, concl. Goulard, chron. Austray, RJF 1996, p. 799.

³² Qu'elles soient réalisées par des opérateurs publics ou des opérateurs privés : CJUE, 23 avril 2009, TNT Post UK Ltd, aff. C-357/07.

Ainsi, les principales opérations exonérées concernent des prestations de services et de livraisons de biens qui n'étaient historiquement pas rendues à des preneurs établis dans des États autres que celui du prestataire ou ne donnaient pas lieu à des livraisons intracommunautaires, soit parce qu'il s'agissait d'opérations localisées (cas des livraisons ou locations d'immeubles), soit pour des raisons réglementaires ou de cloisonnement des marchés (prestations médicales et hospitalières, prestations d'enseignement, prestations financières). Par suite, les risques de distorsions de concurrence entre États membres tenant à l'existence d'exonérations étaient limités. L'approfondissement du marché intérieur – notamment dans le secteur financier – conduit aujourd'hui à nuancer cette affirmation.

b) La base d'imposition à la TVA

La base d'imposition comprend, sauf dispositions particulières, toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur de biens ou le prestataire de services de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations³³.

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

Les réductions de prix consenties par le vendeur, à condition qu'elles aient effectivement bénéficié à l'acheteur et ne constituent pas la contrepartie d'une quelconque prestation, ne sont pas comprises dans la base d'imposition. Tel est également le cas des bons de réduction distribués par le fabricant aux consommateurs potentiels, y compris en l'absence de relation directe entre le fabricant et le détaillant³⁴.

La règle selon laquelle la base d'imposition est constituée par les sommes, valeurs et biens ou services reçus ou à recevoir par le vendeur connaît toutefois plusieurs exceptions. Tel est principalement le cas des régimes dits d'imposition sur la marge, dans lesquels la base d'imposition

³³ 1 de l'article 266 du CGI, transposant l'article 73 de la directive TVA (*cf. infra*).

³⁴ CJCE, 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, aff. C-317/94. Dès lors qu'ils constituent une partie du prix des biens vendus, dont il obtient le paiement auprès du fabricant, le détaillant doit au contraire inclure les bons de réduction dans la base d'imposition des opérations qu'il effectue : CJCE, 3 juillet 1997, *Goldsmiths Ltd*, aff. C-330/95 et 16 janvier 2003, *Yorkshire Co-operatives Ltd*, aff. C-398/99.

n'est constituée que par une fraction du prix de vente et qui s'appliquent soit à des livraisons de biens dont l'acquisition n'a pas ouvert droit à déduction de la TVA, soit à des prestations composites relevant de règles de territorialité particulières³⁵.

2 - Un « corridor » de taux en partie contraignant

Du point de vue des redevables, le niveau du taux applicable ne présente un enjeu que pour les livraisons de biens ou prestations de services rendues à des personnes non assujetties ou, dans une moindre mesure, à des personnes qui effectuent des opérations qui ne sont pas imposées à la TVA³⁶.

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

- appliquent un taux normal, commun aux livraisons de biens et aux prestations de services, qui ne peut être inférieur à 15 %. En application d'un accord politique, consacré en dernier lieu par des conclusions du Conseil Ecofin du 7 décembre 2010, valable pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, mais qui n'est pas juridiquement contraignant, les États membres se sont par ailleurs engagés à ne pas appliquer un taux normal supérieur de plus de dix points au taux normal minimal, soit 25 %³⁷ ;
- et peuvent appliquer à une liste d'opérations strictement délimitée, essentiellement énumérée à l'annexe III à la directive, un ou deux taux réduits qui ne peuvent être inférieurs à 5 %.

Les principales catégories de biens et de services éligibles à un taux réduit sont : les denrées alimentaires, les intrants agricoles, la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et de chauffage, les produits pharmaceutiques et les équipements médicaux, les services rendus par des organismes ayant un caractère social, la construction et rénovation de logements dans le cadre de la politique sociale, l'hébergement dans les

³⁵ Ce régime, prévu par l'article 297 A du CGI s'applique aux biens d'occasion, œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité. La base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur et le prix d'achat de chaque objet. C'est le système légal d'imposition dit « au coup par coup ».

³⁶ Ou pour les biens ou services qui sont totalement ou partiellement exclus du droit à déduction.

³⁷ Cet engagement a été rompu par la Hongrie, qui, depuis le 1^{er} janvier 2012, applique un taux normal de 27 %.

hôtels, les prestations de transport, les livres, journaux, les droits d'admission dans les spectacles et réunions sportives, les services de radiodiffusion et de télédiffusion, certaines livraisons d'objets d'art, les prestations funéraires, l'enlèvement des ordures et le traitement des déchets, ainsi que certaines prestations dites à forte intensité de main-d'œuvre, notamment les services de soins à domicile, de restaurant et de restauration, les travaux dans les logements ou la coiffure.

Depuis la fin des années 1990, la France a été à l'origine de deux modifications de la législation européenne visant à étendre le périmètre du taux réduit de TVA à de nouveaux secteurs :

- la première en 1999, avec la directive 1999/85/CE relative à l'application à titre expérimental et transitoire du taux réduit de TVA aux services à forte intensité en main d'œuvre. Cette dérogation a été admise à titre permanent par la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009 ;
- la seconde en 2009, avec la directive 2009/47/CE qui permet d'appliquer le taux réduit au secteur des hôtels, cafés-restaurants (*cf. infra*).

3 - Une caractéristique propre : le droit à déduction

La déduction de la taxe supportée en amont, principale caractéristique de la TVA, est le mécanisme qui permet de garantir la neutralité de la taxe pour les opérateurs économiques. Selon les termes employés par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), le droit à déduction « vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques »³⁸.

En vertu de l'article 168 de la directive TVA³⁹, un opérateur ne peut déduire la TVA qu'il a supportée en amont que si plusieurs conditions sont réunies :

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

³⁸ CJCE, 14 février 1985, *Rompelman c/ Minister van Financiën*, aff. C-268/83.

³⁹ Transposé à l'article 271 du CGI.

- l'utilisateur du bien ou le preneur du service doit lui-même être un assujetti agissant en tant que tel. À défaut, le bien livré ou le service fourni sort – au moins provisoirement – du circuit économique, et la taxe acquittée auprès du Trésor public n'est pas récupérable ;
- ce bien ou ce service doit être utilisé par l'utilisateur du bien ou le preneur du service pour les besoins d'activités imposables à la TVA, soit qu'il concourt à la réalisation d'activités précisément identifiables, soit qu'il concourt, comme les frais généraux, qui sont aussi des éléments constitutifs du prix des produits, à l'activité économique d'ensemble de l'acquéreur.

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

Il résulte de l'article 173 de la directive TVA⁴⁰ que la taxe grevant un bien ou un service acquis par une personne qui ne réalise pas uniquement des opérations ouvrant droit à déduction ne peut être déduite qu'à hauteur de la proportion de l'utilisation de ce bien ou de ce service pour les besoins de telles opérations. Ainsi,

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

4 - Des règles de territorialité complexes

Les règles de territorialité de la TVA renvoient au lieu d'imposition des transactions lorsque les fournisseurs de biens ou prestataires de services et les acquéreurs de ces biens ou preneurs de ces

⁴⁰ Transposé aux articles 205 et 206 de l'annexe II au CGI.

services sont situés dans des États différents. Les règles sont différentes selon qu'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

Le lieu d'imposition des transactions a donné lieu, depuis 1987⁴¹, à de vifs débats entre la Commission européenne et les États membres, la première étant favorable au principe dit du « pays d'origine », les seconds étant partisans du principe dit du « pays de destination ». Un « régime transitoire », privilégiant le principe du pays de destination, avait été retenu. Dans son rapport de 2001, le Conseil des impôts s'était prononcé en faveur du maintien de ce régime dans la mesure où il permettait de maintenir une réelle autonomie des États membres dans le choix de TVA, d'assurer la sécurité de leurs recettes budgétaires et d'inciter les administrations nationales à un recouvrement efficace de l'impôt.

a) L'imposition des livraisons de biens : un régime transitoire qui dure

Afin de ne pas pénaliser la production européenne, les exportations de biens vers des pays tiers ne sont pas grevées de TVA, de sorte qu'elles ne sont pas pénalisées lors de leur arrivée dans les pays tiers. Les importations de biens depuis ces pays sont imposées à la TVA, de sorte que ces biens subissent la même charge fiscale que les biens produits sur le territoire de l'Union européenne. Le lieu des exportations de biens depuis la France vers les pays tiers est situé en France, mais ces opérations⁴² sont exonérées de TVA, tout en ouvrant droit à déduction de la taxe d'amont⁴³.

L'exonération de TVA vaut pour les exportations vers des personnes assujetties comme non assujetties, que l'exportation soit réalisée par le vendeur ou par l'acquéreur. Elle est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, c'est-à-dire à la production d'une déclaration d'exportation visée par l'autorité douanière compétente (*cf. infra*).

⁴¹ Dans le cadre de la préparation de l'échéance du marché unique de 1993, la Commission européenne avait présenté à cette date une proposition visant à taxer les exportations dans le pays d'origine et à créer un mécanisme de compensation entre États membres. Ces derniers ont montré leurs réticences face à ce mode de taxation des échanges.

⁴² Et les prestations de services qui y sont directement liées.

⁴³ I de l'article 258, I de l'article 262 et c du V de l'article 271 du CGI.

Jusqu'en 1993, les livraisons de biens entre États membres de la CEE suivaient un régime d'imposition à la TVA identique à celui des livraisons de biens à destination ou en provenance d'un pays tiers. La question du maintien de ce régime s'est posée à la suite de l'abolition des frontières fiscales au sein de la CEE, le 1^{er} janvier 1993. L'abolition des frontières fiscales aurait dû conduire à appliquer aux opérations intracommunautaires des règles inspirées de celles applicables aux opérations internes. Compte tenu du fait que la TVA est normalement due par le fournisseur du bien, une option logique aurait consisté à imposer la livraison de biens dans l'État d'établissement du fournisseur, c'est-à-dire dans l'État de départ des biens, puis, en cas de livraison à un acquéreur assujetti, à autoriser ce dernier à déduire la TVA grevant ce bien dans l'État de destination.

Cette option, prônée par la Commission européenne, s'est heurtée à deux objections de la part des États membres :

- d'une part, en cas de livraisons de biens à des personnes assujetties, elle aboutissait à ce que la taxe soit collectée dans un État et déduite dans un autre État et nécessitait ainsi la mise en place d'un système intracommunautaire de transfert des recettes fiscales entre les différents États membres, fondé soit sur l'exploitation de déclarations de l'ensemble des transactions intracommunautaires, soit sur des données macroéconomiques ;
- d'autre part, en cas de livraisons de biens à des personnes non assujetties, elle aboutissait, en l'absence de rapprochement dans les taux applicables, dans le champ d'application des taux réduits, ainsi que dans les règles de déduction, à des distorsions de concurrence entre États membres.

Elle requérait donc, non seulement une harmonisation beaucoup plus poussée des taux de TVA, mais aussi soit un renforcement des compétences de la CEE en matière fiscale, soit un haut degré de confiance mutuelle entre les administrations fiscales des États membres. Les conditions n'étant pas remplies pour passer à un tel régime, dénommé « régime définitif »⁴⁴, le Conseil des Communautés européennes s'est accordé à la fin de l'année 1990 sur un régime d'imposition des livraisons de biens, dénommé « régime transitoire ». Ce régime, entré en application à compter du 1^{er} janvier 1993, était supposé durer quatre ans.

⁴⁴ Et qui est encore dénommé comme tel à l'article 402 de la directive TVA.

Le régime transitoire de TVA applicable aux livraisons de biens

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

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

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

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

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

- les acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France est exonérée sont également exonérées ;
- pour les personnes morales non assujetties et les personnes assujetties ne réalisant que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, les acquisitions intracommunautaires de biens qu'elles réalisent sont exonérées de TVA lorsque le montant de ces acquisitions n'a pas excédé durant l'année précédente et n'excède pas durant l'année en cours le seuil de 10 000 €.

La livraison de biens à des personnes non assujetties obéit au régime dit des ventes à distance dont l'objectif est de limiter les distorsions de concurrence liées aux différents taux entre les États membres (*cf. infra*).

S'il s'en distingue dans ses modalités pratiques, le régime fiscal des livraisons intracommunautaires de biens ne diffère pas fondamentalement, en dépit de l'abolition des frontières fiscales, du régime fiscal des livraisons de biens à destination ou en provenance de pays tiers.

Face à la forte opposition des États membres, la Commission européenne, suivie par le Parlement européen, a renoncé à l'application du principe du pays d'origine, considérant que « *maintenir cet engagement sans avancées politiques dans ce sens nuirait à la crédibilité* ».

du processus décisionnel européen »⁴⁵. Des discussions sont en cours pour assurer la pleine effectivité du principe de destination à l'échelle de l'Union.

b) L'imposition des prestations de services : des règles récemment modifiées

Les règles de territorialité applicables aux prestations de services se distinguent de celles applicables aux livraisons de biens pour au moins deux raisons :

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

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

Ainsi, l'article 9 de la sixième directive TVA⁴⁶ disposait que « *le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue (...)* ». Des exceptions étaient néanmoins prévues :

- dans les situations où le lieu d'exécution matérielle différait manifestement du lieu d'établissement du prestataire : prestations se rattachant à un immeuble, des prestations de transport, des prestations relatives à des foires, salons⁴⁷, activités culturelles, artistiques, sportives, etc. ;
- les services pouvant être rendus à distance – cessions de droits, publicité, activités de conseil, opérations bancaires, financières et

⁴⁵ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA : vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, 6 décembre 2011.

⁴⁶ Transposé à l'article 259 du CGI.

⁴⁷ CJCE, 9 mars 2006, *Gillan Beach Ltd*, aff. C-114/05.

d'assurance notamment, le lieu de ces prestations étant le lieu du preneur quand le preneur était établi dans un pays tiers ou quand le preneur était un assujetti établi dans un autre État membre. Dans ce dernier cas, la TVA était alors autoliquidée par le preneur des services.

L'abolition des frontières fiscales en 1993 n'a conduit à aucune modification des règles de territorialité des prestations de services issues de la sixième directive TVA. Toutefois, plusieurs facteurs ont conduit l'Union européenne à réexaminer les règles de territorialité.

En premier lieu, du fait du développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication, de nouvelles catégories de services pouvant être rendus à distance sont apparues comme les prestations électroniques, de télécommunications ou de radiodiffusion et de télévision.

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

- elle était source de distorsions de concurrence vis-à-vis des opérateurs établis dans des pays tiers. Ainsi, les géants de l'internet, notamment américains, pouvaient proposer aux consommateurs européens des services exonérés de TVA, tandis que les prestations rendues par leurs concurrents européens étaient grevées de TVA, y compris lorsqu'elles étaient rendues à des consommateurs établis dans des pays tiers ;
- l'imposition dans l'État du prestataire des prestations rendues à des assujettis n'était pas cohérente avec le fait que ces services pouvaient être rendus à distance ;
- l'imposition dans l'État du prestataire des prestations rendues à des personnes non assujetties était source de distorsions de concurrence et de pertes de recettes pour certains États membres.

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

En deuxième lieu, des distorsions de concurrence résultant des règles de territorialité applicables sont apparues de moins en moins supportables. Tel était notamment le cas des prestations de location de moyens de transport, qui étaient imposables dans l'État du prestataire,

quel que soit l'État d'utilisation des véhicules, ce qui conduisait à favoriser la localisation d'entreprises de location de véhicules, y compris de location à long terme, dans les États où le taux normal de TVA était le plus bas, notamment le Luxembourg ou, jusqu'en 2007, l'Allemagne.

En troisième lieu, il est apparu que la règle de droit commun d'imposition dans l'État membre du prestataire reflétait de moins en moins la réalité et présentait en outre des risques en cas d'apparition de nouvelles catégories de prestations. Ce constat a conduit à une modification du lieu des prestations de services dans le sens d'une réduction des principales causes de distorsions.

Cette modification a connu deux étapes principales :

- par la directive du 7 mai 2002⁴⁸, les distorsions de concurrence avec les pays tiers ont été réduites : comme le soutenait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, les services de radiodiffusion et de télévision et les services électroniques⁴⁹ ont été ajoutés à la liste des services imposés dans l'État du preneur quand le preneur est établi dans un pays tiers ou quand le preneur est un assujetti établi dans un autre État membres ; les services électroniques rendus par des prestataires établis dans des pays tiers à destination de preneurs non assujettis résidant dans l'Union européenne sont devenus imposables dans l'État membre du preneur ; un « guichet unique » a été instauré afin de limiter les charges administratives des prestataires établis dans des pays tiers qui rendent des services électroniques à des preneurs non assujettis⁵⁰ ; l'application d'un taux réduit aux services fournis par voie électronique⁵¹ est exclu.

⁴⁸ Directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de TVA applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique.

⁴⁹ Tels que listés dans une nouvelle annexe L à la sixième directive TVA, devenue l'annexe II à la directive TVA.

⁵⁰ Il consiste à autoriser ces prestataires à ne s'identifier pour les besoins de la TVA que dans un seul État membre de leur choix, à déposer dans cet État membre une déclaration électronique unique, selon un rythme trimestriel, récapitulant l'ensemble des prestations rendues à des preneurs non assujettis établis dans l'Union européenne, ventilées par taux d'imposition, et à y acquitter la TVA due, à charge pour cet État membre de redistribuer les recettes de TVA aux autres États membres à proportion des sommes dues dans chaque État (Articles 358 *bis* à 369 de la directive TVA).

⁵¹ Cette disposition a conduit des États membres, notamment la France, qui appliquait – et applique toujours – un taux réduit aux abonnements à des services de télévision, quel que soit le canal de diffusion de ces services, à craindre pour l'application possible d'un taux réduit de TVA aux services de radiodiffusion et de télévision

- par la directive du 12 février 2008⁵², dont l'adoption a nécessité plusieurs années de négociation, du fait notamment de la résistance du Luxembourg, la règle de droit commun a été revue et des distorsions de concurrence au sein de l'Union européenne ont été corrigées.

Les règles de territorialité applicables aux prestations de services intracommunautaires depuis le 1^{er} janvier 2010

La règle est désormais que le lieu des prestations de services rendues à un preneur assujetti est celui où le preneur est établi, la taxe étant dans ce cas autoliquidée par le preneur, tandis que le lieu des prestations rendues à un preneur non assujetti est celui où le prestataire est établi.

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

Le lieu de certaines prestations matérielles a été modifié. En particulier, le lieu des prestations de location de courte durée⁵³ d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur et, depuis le 1^{er} janvier 2013, le lieu des prestations de location, autres que la location de courte durée, d'un moyen de transport⁵⁴ à un preneur non assujetti est le lieu où le preneur est établi.

Un nouveau régime est également entré en vigueur pour les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision et des services fournis par voie électronique rendus par un preneur non assujetti (*cf. infra*).

rendus, non par voie hertzienne ou par réseau câblé, mais par voie électronique. Le règlement n° 1777/2005/CE du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de TVA a permis de lever ce doute : le point 1 de son article 12 dispose en effet que les services de télévision ne sont pas des services fournis par voie électronique.

⁵² Directive 2008/8/CE du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

⁵³ Soit une durée maximale de trente jours pour un véhicule et quatre-vingt-dix jours pour un navire.

⁵⁴ Autre qu'un bateau de plaisance.

C - Une harmonisation incomplète

Si la TVA est, avec les accises, l'impôt le plus encadré au niveau européen, l'harmonisation n'est pas tout à fait complète et les États membres bénéficient encore de marges de manœuvre significatives pour adapter leur système de TVA. Elles résultent soit de ce que le bon fonctionnement du marché intérieur n'exige – ou n'exigeait – pas une harmonisation complète, soit de la volonté de simplifier la collecte de la taxe ou de lutter plus efficacement contre la fraude, soit encore de compromis politiques. Elles peuvent cependant nuire au bon fonctionnement du marché intérieur. En effet, selon la Commission européenne, « *la fragmentation du système commun de TVA de l'UE en 27 systèmes de TVA nationaux est le principal obstacle à l'efficacité des échanges intra-UE* »⁵⁵.

Les « clauses de gel »

Les États membres ont été autorisés à continuer d'exonérer des opérations taxables ou à imposer des opérations exonérées, à appliquer des règles dérogatoires en matière de taux ou encore à maintenir les exclusions du droit à déduction en vigueur dans leur droit national, soit au 1^{er} janvier 1979, soit, pour ceux qui ont adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion.

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

Les États membres ne peuvent pas étendre le champ des dispositions couvertes par de telles clauses. Ils peuvent, au contraire, renoncer à appliquer ces dispositions et ne le faire que progressivement. En revanche, tout rapprochement du droit commun de la directive TVA est irréversible.

⁵⁵ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA : vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, 6 décembre 2011.

1 - Les marges de manœuvre sur les taux

Le système commun de la TVA peut s'accommoder de différences de taux entre les États membres lorsqu'elles concernent des opérations qui soit sont imposables dans l'État membre de l'acquéreur des biens ou du preneur des services, y compris quand l'acquéreur ou le preneur n'est pas assujéti à la TVA, soit sont localisées et ne donnent pas lieu à des ventes ou des prestations à distance⁵⁶.

Les différences de taux entre les États membres s'accompagnent de coûts de conformité supplémentaires pour les redevables. Selon la Commission européenne, la réduction de 50 % des différences entre les structures de taux de TVA des États membres pourrait se traduire par une augmentation de 9,8 % des échanges intracommunautaires.

Les catégories de biens et de services⁵⁷ auxquelles un taux réduit peut être appliqué, répondent à ces caractéristiques. Les États membres sont donc libres de déterminer, parmi ces catégories de biens et de services⁵⁸, celles auxquelles ils appliquent un taux réduit, ainsi que le niveau du taux réduit ou des taux réduits qu'ils appliquent, dans le respect du taux minimal de 5 %.

Les États membres ont par ailleurs la possibilité d'appliquer plusieurs taux réduits et la France en fait l'usage en imposant certains biens et services à un taux intermédiaire (*cf. infra*).

Certaines des catégories de biens et de services énumérés à l'annexe III peuvent se prêter à une interprétation extensive. Tel est notamment le cas de la « livraison (...) de logements dans le cadre de la politique sociale » (point 10 de l'annexe) ou de la « livraison de biens et la prestation de services par des organismes reconnus comme ayant un caractère social par les États membres et engagés dans des œuvres d'aide et de sécurité sociale (...) » (point 15 de l'annexe). Aussi le législateur national a-t-il élargi, par exemple, à coup de dispositions

⁵⁶ Même si les différences de taux peuvent avoir des effets négatifs dans les zones frontalières.

⁵⁷ Énumérées à l'annexe III à la directive.

⁵⁸ Auxquelles il convient d'ajouter, en vertu des articles 102, 103 et 122 de la directive TVA, la fourniture de gaz naturel, d'électricité et de chauffage urbain, les importations d'objets d'art et les livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit (ainsi que les livraisons subséquentes à titre occasionnel) et la fourniture de plantes vivantes et de bois de chauffage, également éligibles à un taux réduit.

successives, le champ du taux réduit de TVA sur la fourniture de logements sociaux⁵⁹ sans encourir de reproches de la part de la Commission européenne.

Au sein d'une catégorie de biens ou de services déterminée, les États membres peuvent choisir de n'appliquer un taux réduit qu'à certaines opérations, sans que le principe de neutralité de la taxe ne constitue des contraintes juridiques fortes. Cette possibilité introduit potentiellement une appréciation subjective là où la TVA est supposée être objective et frapper les productions équivalentes à un taux identique.

Au niveau européen, la CJUE, à de nombreuses reprises, a jugé que les États membres étaient autorisés à n'appliquer un taux réduit, au sein d'une catégorie de biens et de services éligible au taux réduit, qu'à un type de biens ou de services, à la double condition, d'une part, qu'il s'agisse d'un bien ou d'un service identifiable séparément des autres biens ou prestations de la même catégorie et, d'autre part, que l'application d'un taux réduit ne porte pas atteinte au principe de neutralité de la TVA, c'est-à-dire qu'il n'aboutisse pas à ce que des taux différents soient appliqués à des biens ou services regardés par un consommateur moyen comme semblables et comme répondant à un même besoin⁶⁰.

Faisant application de cette grille d'analyse, la Cour a par exemple jugé que des taux de TVA différents pouvaient être appliqués aux médicaments remboursés par la sécurité sociale et aux autres médicaments⁶¹, aux livraisons de gaz et d'électricité par réseaux publics et aux livraisons de gaz et d'électricité par d'autres réseaux⁶², aux

⁵⁹ Voir l'énumération figurant à l'article 278 *sexies* du CGI. Le taux réduit de 5,5 % a d'abord concerné l'acquisition ou la construction de logements sociaux locatifs par un bailleur social, puis il a été étendu aux travaux de réhabilitation, d'amélioration, de transformation ou d'aménagement de ces logements, aux ventes de logements destinés à être occupés par des titulaires de contrats de location-accession agréés, aux ventes et apports de logements à des structures d'hébergement temporaire ou d'urgence, aux ventes et apports de logements neufs à usage de résidence principale destinés à des personnes dont les ressources n'excèdent pas certains plafonds et situés dans des quartiers en rénovation urbaine, aux ventes et apports de locaux à des établissements hébergeant des personnes âgées ou handicapées, aux ventes de terrains à bâtir et de droit au bail à construction en vue de l'acquisition de logements neufs à titre de première résidence principale dans le cadre d'une opération d'accession à la propriété assortie d'une acquisition différée du terrain.

⁶⁰ CJUE, 10 novembre 2011, *The Rank Group*, aff. C-259/10 et C-260/10.

⁶¹ CJCE, 3 mai 2001, *Commission c/ France*, aff. C-481/98.

⁶² CJCE, 8 mai 2003, *Commission c/ France*, aff. C-384/01.

prestations de transport de corps et aux autres prestations de pompes funèbres⁶³, aux services de taxi et aux services de location de voiture avec chauffeur⁶⁴ ou encore aux livres imprimés sur papier et aux livres imprimés sur un autre support physique⁶⁵.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur les taux réduits

Au plan national, le Conseil constitutionnel juge, en application d'une jurisprudence établie⁶⁶, que le principe d'égalité « ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ».

Saisi de la question de la conformité à ce principe de l'application du taux intermédiaire de 7 % aux « ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate », à l'exclusion des autres livraisons de biens alimentaires, imposés à 5,5 %⁶⁷, de l'application du taux normal de la TVA aux margarines et graisses végétales, à l'exclusion des autres corps gras alimentaires⁶⁸, ou de l'application du taux de 5,5 % de la TVA aux seuls spectacles de variétés autres que « ceux qui sont donnés dans des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances »⁶⁹, le Conseil constitutionnel a, à chaque fois, jugé que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devait être rejeté.

La question se pose également de savoir s'il est possible d'appliquer à un même bien deux taux différents selon la manière dont il est produit. Cette question a été posée à la suite de l'adoption de l'article 76 de la loi du 13 juillet 2006⁷⁰, par lequel le champ d'application du taux de 5,5 % a été étendu à la « fourniture de chaleur lorsqu'elle est produite au moins à 60 % à partir de la biomasse, de la géothermie, des déchets et d'énergie de récupération »⁷¹. Il paraît en effet difficile de soutenir que, du point de vue du consommateur, la chaleur fournie à partir d'énergies

⁶³ CJUE, 6 mai 2010, *Commission c/ France*, aff. C-94/09.

⁶⁴ CJUE, 27 février 2014, *Pro Med Logistik GmbH*, aff. C-454/12 et C-455/12.

⁶⁵ CJUE, 11 septembre 2014, *K Oy*, aff. C-219/13.

⁶⁶ Voir, pour la première adoption de cette formule, la décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997.

⁶⁷ Décision n° 2011-645 DC du 28 décembre 2011, cons. 5 à 10.

⁶⁸ Décision n° 2011-121 QPC du 29 avril 2011.

⁶⁹ Décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, cons. 52 à 54.

⁷⁰ Loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement.

⁷¹ Le seuil de 60 % a été abaissé à 50 % par l'article 73 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008. Cette disposition est aujourd'hui codifiée au B de l'article 278-0 bis du CGI.

renouvelables réponde à un besoin différent de la chaleur fournie, par exemple, à partir d'énergies fossiles. Cette disposition n'a pas fait l'objet d'un contentieux et la Commission européenne ne semble avoir adressé aux autorités françaises aucun avis motivé sur ce point.

Enfin, les règles relatives aux taux ne sont pas respectueuses du principe selon lequel des biens ou services substituables devraient se voir appliquer des taux de TVA identiques et sont, par conséquent, source de distorsions de concurrence.

L'article 98 de la directive TVA dispose expressément que « *les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique* ». Au nombre des services fournis par voie électronique figure, par exemple, ainsi que le précise l'annexe II à la directive, « *la fourniture d'images, de textes et d'informations* ».

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

En dépit des dispositions de la directive, le législateur national a autorisé l'application du taux de 5,5 % aux livres fournis par téléchargement à compter du 1^{er} janvier 2012⁷², puis, après n'avoir, dans un premier temps, autorisé l'application du taux de 2,1 % qu'à la part représentative de la livraison imprimée d'une offre composite comportant une publication sur support papier et un contenu numérique, a élargi, depuis le 1^{er} février 2014, le champ du taux de 2,1 % à l'ensemble des services de presse en ligne⁷³. La France a été condamnée par la Cour de justice sur le livre numérique⁷⁴ et la commission européenne a engagé une procédure contentieuse au sujet de la presse en ligne avec l'envoi d'un avis motivé.

⁷² Article 25 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, modifiant le 6° de l'article 278 *bis*, devenu le 3° du A de l'article 278-0 *bis*, du CGI.

⁷³ Article unique de la loi n° 2014-237 du 27 février 2014 harmonisant les taux de la TVA applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne, modifiant l'article 298 *septies* du CGI.

⁷⁴ CJUE, 5 mars 2015, *Commission c/ France et Commission c/ Luxembourg*, aff. C-479-13 et C-502/13.

2 - Les marges de manœuvre sur le champ d'application de la taxe

Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations bancaires – opérations portant sur les crédits, les dépôts, les devises, les actions et obligations, ainsi que la gestion des fonds communs de placement – et des mutations ou locations d'immeubles bâtis ou non bâtis⁷⁵.

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

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

Enfin, les États membres sont libres de considérer comme assujetties ou comme non assujetties les personnes qui n'effectuent une activité économique à titre onéreux qu'à titre occasionnel, notamment en matière immobilière.

3 - Les marges de manœuvre sur le droit à déduction

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

En ce qui concerne les assujettis qui effectuent à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, les États membres peuvent :

⁷⁵ Article 137 de la directive TVA.

- soit les obliger à recourir à la règle de l'affectation, qui consiste à déterminer, au cas par cas, la proportion du bien ou du service acheté qui est utilisé pour la réalisation d'opérations imposées à la TVA, ou à celle du prorata de déduction, qui consiste à considérer que tous les biens et les services achetés sont utilisés dans la même proportion pour la réalisation d'opérations imposées à la TVA, de manière globale ou différenciée par secteur d'activité ;
- soit les autoriser à recourir à la règle de leur choix.

Les États membres peuvent également prévoir que les subventions non directement liées aux prix sont incluses au dénominateur pour le calcul du prorata de déduction⁷⁶.

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

Les opérations exclues du droit à déduction par détermination de la loi diffèrent d'un État membre à l'autre. L'article 176 de la directive TVA autorise en effet les États membres à exclure du droit à déduction, non seulement les dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, mais également, en vertu d'une « clause de gel », et dans l'attente d'un accord unanime sur la liste des biens et des services exclus du droit à déduction, celles que les États membres excluaient du droit à déduction au 1^{er} janvier 1979. Or, en dépit des propositions de directive de la Commission européenne sur le sujet, les États membres n'ont pas réussi à s'accorder sur la liste des opérations exclues du droit à déduction.

Alors même que les dispositions de la directive relatives au droit à déduction ne comportent aucune réserve de cet ordre, l'exercice du droit à déduction est limité par les règles de territorialité de la TVA. C'est ce qui résulte d'un arrêt récent de la CJUE⁷⁷, par lequel elle a jugé qu'alors même que le siège et les succursales d'une société forment une entité unique pour les besoins de la TVA, y compris quand ils sont établis dans des États membres différents⁷⁸, une société ne peut pas, pour la

⁷⁶ Article 173 et article 174, paragraphe 1, de la directive TVA.

⁷⁷ CJUE, 12 septembre 2013, *Le Crédit Lyonnais*, aff. C-388/11 et CE, 28 mai 2014, *Société Crédit Lyonnais*, n° 301849, concl. Legras, chron. Bokdam-Tognetti, RJF 2014, p. 731.

⁷⁸ Arrêt *FCE Bank plc* de la CJCE précité.

détermination du prorata de déduction qui lui est applicable, prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.

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

4 - Les mesures particulières en vue de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude

La directive TVA réserve aux États membres des marges de manœuvre aux fins de simplifier la perception de la taxe ou de lutter contre la fraude.

Les États membres peuvent offrir aux petites entreprises, y compris les petites entreprises agricoles, la possibilité d'opter pour des régimes simplifiés d'imposition et de perception de la TVA, tels que des régimes de forfait ou de franchise, et offrir aux producteurs agricoles la possibilité d'opter pour un régime forfaitaire visant à compenser la charge de TVA grevant leurs achats de biens et de services⁷⁹. L'application du régime simplifié est exclusive de l'application du régime de la franchise en base. Les entreprises peuvent néanmoins toujours opter pour l'imposition à la TVA selon le régime normal.

Des marges de manœuvre sont laissées aux États membres pour alléger les obligations déclaratives et de paiement des entreprises. Ainsi, les États membres sont autorisés à considérer comme un seul assujetti les personnes, établies dans le même État, qui, quoiqu'indépendantes juridiquement, sont étroitement liées entre elles : les opérations internes à des groupes ne sont donc plus taxées. Cette faculté, appelée le « groupement TVA », n'a pas été mise en œuvre en France, au motif qu'elle rend plus difficile le contrôle de l'administration⁸⁰. Ils peuvent

⁷⁹ Articles 281 et suivants de la directive TVA.

⁸⁰ Toutefois, ainsi que le recommandait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, un redevable peut choisir d'acquitter la TVA due par les sociétés dont il détient plus de la moitié du capital ou des droits de vote, ce qui lui permet de consolider les dettes et les crédits de TVA à l'échelle du groupe (1693 *ter* du CGI, créé par l'article 50 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010).

aussi prévoir des règles plus favorables aux assujettis en matière de paiement de la taxe⁸¹, de définition des périodes imposables, de dépôt des déclarations ou de dépôt des déclarations d'échanges de biens. Les États membres peuvent prendre des mesures particulières pour lutter contre la fraude à la TVA. Certaines d'entre elles sont expressément prévues dans la directive TVA comme la remise en cause de la base d'imposition en cas d'opérations à destination de personnes ayant des liens familiaux ou personnels, la désignation d'un représentant fiscal lorsque le redevable n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due, la désignation d'une personne comme étant solidairement responsable du paiement de la taxe par le redevable, le renforcement des informations contenues dans les déclarations d'échanges de biens ou l'instauration d'une déclaration des acquisitions intracommunautaires.

En outre, les États membres peuvent prendre des mesures additionnelles pour éviter la fraude, à condition qu'elles n'aboutissent pas à traiter défavorablement les opérations entre États membres et ne donnent pas lieu à des formalités liées au passage d'une frontière.

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

D - Un statu quo insatisfaisant

1 - Le caractère bloquant de la règle de l'unanimité

La fiscalité est l'une des principales matières demeurant régies, au niveau européen, par la règle de l'unanimité, en application de l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

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

⁸¹ Déconnexion entre le paiement et le dépôt de la déclaration (article 206 de la directive TVA), report du paiement de la TVA due à l'importation (article 211 de la même directive).

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

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

2 - Le rôle prépondérant de la Cour de justice de l'Union européenne

Compte tenu des règles de décision, les modifications d'ampleur de la directive TVA sont rares. Certes, des directives relatives à la TVA ont été adoptées lors des années récentes. Toutefois, elles sont le plus souvent le résultat de négociations de longue haleine et, hormis la directive du 12 février 2008 modifiant le lieu de certaines prestations de services, ont consisté en des modifications limitées⁸².

La CJUE, par les nombreux arrêts qu'elle a rendus et continue de rendre en matière de TVA, joue un rôle très important dans l'évolution du système commun.

La Cour estime que le bon fonctionnement de ce système implique que les dispositions de la TVA s'appliquent de manière similaire dans tous les États membres et que des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la directive elle-même⁸³. À cet égard, il est remarquable que la CJUE ait expressément jugé que les États membres sont tenus d'appliquer la directive TVA, « *même s'ils la considèrent comme perfectible* », et qu'ils ne peuvent par suite pas retenir

⁸² Depuis la refonte de la directive TVA, fin 2006, treize directives modifiant ce texte ont été adoptées. Elles ont dans leur majorité consisté en la reconduction de dispositifs temporaires (guichet électronique pour les prestataires établis dans des pays tiers, niveau minimal du taux normal) ou porté sur des sujets techniques (facturation, obligations déclaratives, dérogations pour certains nouveaux États membres, etc.). Font exception à ce constat, outre la directive du 12 février 2008, la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009 autorisant notamment l'application d'un taux réduit aux services de restauration et les directives 2013/42/UE et 2013/43/UE du 22 juillet 2013 instaurant un mécanisme de réaction rapide contre la fraude à la TVA.

⁸³ Voir notamment CJCE, 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, aff. C-409/99, point 42, à propos d'une règle de limitation du droit à déduction.

des interprétations qui permettraient de mieux respecter certaines finalités de la directive, telles que la neutralité de la taxe⁸⁴.

La jurisprudence de la Cour, abondante et particulièrement complexe, est régulièrement critiquée par les praticiens de la TVA⁸⁵. En dépit de la relative stabilité du cadre juridique de la TVA, la Cour rend en effet fréquemment des arrêts en cette matière, parfois sans conclusion de l'avocat général. Selon la Commission européenne, elle aurait rendu, depuis 1977, environ 750 arrêts dans lesquels elle interprète la directive et 70 pour la seule année 2014.

La Commission européenne veille également à une application uniforme de la directive TVA au sein de l'Union, afin d'éviter les situations de double imposition et de réduire les distorsions de concurrence. Elle préside un comité consultatif, appelé « comité de la TVA », composé de représentants des États membres, dans lequel elle cherche à faire prévaloir une interprétation commune des dispositions de la directive. En cas d'accord, les avis du comité de la TVA peuvent être transcrits dans un règlement d'application. Le dernier règlement d'application en date est le règlement du 7 octobre 2013⁸⁶. Il comporte des précisions sur un certain nombre de notions, telles que les notions de services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision, de lieu de consommation effective d'une prestation ou de prestations se rattachant à un immeuble.

Si la Commission estime qu'un État membre a manqué à l'obligation de transposition de la directive TVA ou transposé la directive de façon erronée, elle peut lui adresser un avis motivé et, s'il ne se conforme pas à cet avis, saisir la Cour de justice d'un recours en manquement.

⁸⁴ CJCE, 8 novembre 2001, *Commission c/ Royaume des Pays-Bas*, aff. C-338/98, points 55 et 56 ou 6 octobre 2005, *Commission c/ République française*, aff. C-243/03, point 35.

⁸⁵ Voir notamment, au sujet de l'arrêt rendu par la Cour sur le taux de TVA applicable au livre numérique (CJUE, 5 mars 2015, aff. C-479-13, *Commission européenne c/ République française*) : Olivier Fouquet, Jean-Claude Bouchard, revue mensuelle Lexinexis Jurisclasseur, juin 2015.

⁸⁶ Règlement n° 2013-1042 du 7 octobre 2013 modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services.

3 - Les questions encore en suspens

Une réflexion d'ensemble sur le système commun de TVA a été initiée avec l'adoption, le 1^{er} décembre 2010, d'un livre vert sur l'avenir de la TVA⁸⁷. Dans une communication du 6 décembre 2011, la Commission européenne a indiqué qu'une réforme globale était nécessaire pour conduire à un système de TVA simple, efficace, neutre, robuste et imperméable à la fraude. Quatre chantiers prioritaires étaient identifiés :

- « vers une simplification du système de TVA » : mise en place d'un guichet unique généralisé pour l'ensemble des opérateurs, mise à disposition d'informations en plusieurs langues sur les législations nationales au niveau de l'UE, proposition d'une déclaration de TVA normalisée disponible dans toutes les langues, etc. ;
- « vers un système de TVA plus efficace » : suppression progressive des exonérations bénéficiant aux organismes publics dont les activités se caractérisent par une participation importante du secteur privé, allègement de la charge de TVA sur les organisations à but non lucratif, utilisation limitée des taux réduits ;
- « vers un système de TVA plus robuste et étanche à la fraude » : mise en place de nouveaux outils (mécanisme de réaction rapide, équipe d'audit transfrontalière, coopérations renforcées avec les pays tiers en vue de l'échange d'informations, etc.) ;
- « un système de TVA adapté au marché unique » : mise en œuvre effective du principe de destination.

Dans ses conclusions du 15 mai 2012, le Conseil de l'Union européenne a prudemment encouragé la Commission à suivre les priorités proposées.

La Commission européenne a présenté plusieurs projets de directive relatifs à certaines imperfections du système commun de TVA, qui n'ont toutefois pas été adoptés par le Conseil.

Une première proposition de directive visait, conformément à l'article 176 de la directive TVA, à harmoniser les dépenses exclues du droit à déduction. Elle a été retirée par la Commission.

⁸⁷ Livre vert sur l'avenir de la TVA – vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace.

Une deuxième proposition de directive visait à réformer le régime de TVA des opérations bancaires et financières. Alors que son ambition était limitée, puisqu'elle consistait, d'une part, à préciser les catégories de prestations taxables de plein droit et, d'autre part, à obliger les États membres à offrir aux établissements financiers la possibilité d'opter pour l'assujettissement à la TVA de leurs opérations, la proposition de directive s'est heurtée à l'opposition de nombreux États membres, peu désireux de voir se réduire les recettes liées aux rémanences de taxe. Si la proposition de directive n'a pas formellement été retirée, elle n'est plus discutée au niveau du Conseil de l'Union européenne.

L'exonération des opérations bancaires et financières

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

En vertu de l'article 260 B du même code, et conformément à l'article 137, paragraphe 1, point a, de la directive TVA, les établissements financiers peuvent opter pour l'imposition à la TVA des opérations qu'ils réalisent. Cette option est générale. Si, pendant longtemps, cette option était définitive, elle peut, depuis le 1^{er} janvier 2005, être révoquée au bout de cinq ans⁸⁸.

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

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

⁸⁸ Article 85 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, puis l'article 17 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010.

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

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

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

Un troisième chantier concerne le régime de TVA des personnes morales de droit public. La Commission européenne a lancé une consultation publique sur le sujet en octobre 2013, évoquant plusieurs options de réforme, allant de la taxation de l'ensemble des opérations réalisées par les personnes morales de droit public et des activités d'intérêt général à la simple modification des règles concernant les secteurs dans lesquels les coûts d'investissement sont les plus élevés et les distorsions de concurrence entre organismes publics et privés sont les plus manifestes (gestion des déchets et assainissement, services postaux notamment). Les résultats de la consultation publique, rendus publics en décembre 2014, révèlent une forte réticence des États membres à l'égard de tout projet de réforme, ce qui ne laisse pas présager une évolution prochaine du régime de TVA de ces opérations.

Si plusieurs mesures opérationnelles ont été mises en œuvre sous l'impulsion de la Commission, les questions de fond sont toujours en discussion. À l'occasion de la publication de son programme annuel de travail pour 2016⁸⁹, la Commission a annoncé qu'elle présenterait un plan

⁸⁹ Communication de la Commission au Parlement, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions sur le programme de travail de la Commission pour 2016, COM(2015) 610 final, 27 octobre 2015.

d'actions prévoyant de nouvelles étapes vers un régime définitif de la TVA et qu'elle retirerait un certain nombre de propositions « *qui sont déjà sur la table mais qui ont peu progressé [...] ou qui se sont vu vider de manière inacceptable de leur important potentiel de simplification* », comme c'est le cas de la déclaration standardisée de TVA.

II - Une ressource dynamique mais fragile

La TVA a été pensée pour constituer une ressource pérenne destinée à financer les dépenses publiques. Du point de vue de l'État qui en perçoit la quasi-totalité du produit, c'est un impôt plus aisément prévisible et relativement moins cher à collecter que d'autres prélèvements obligatoires. Toutefois, son rendement potentiel n'est pas pleinement exploité en raison de l'existence de nombreuses mesures dérogatoires et de divers phénomènes de fraudes.

A - Une contribution essentielle au financement des dépenses publiques

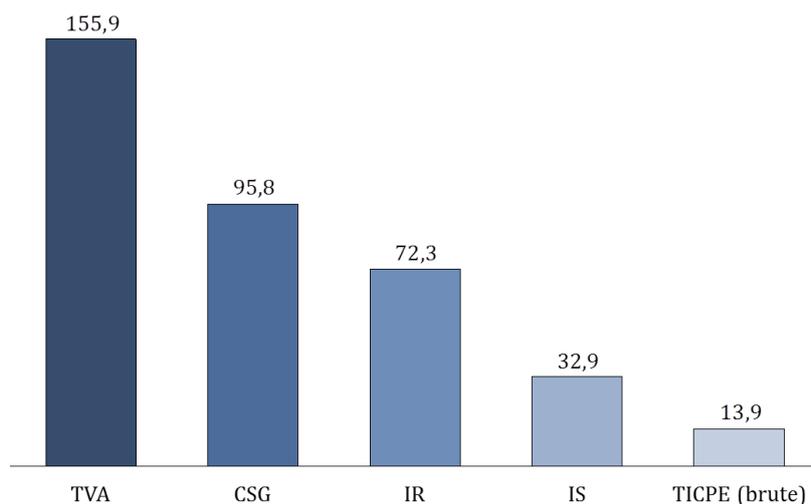
1 - Un rendement élevé au bénéfice principal de l'État

a) Une recette quasi-exclusivement affectée à l'État

En 2014, la TVA nette des remboursements et dégrèvements représentait 138,35 Md€ de recettes pour le budget de l'État, soit 50,4 % des recettes fiscales nettes du budget général. Sa recette brute, non déduite des remboursements de crédits de TVA et des dégrèvements, atteint 187,93 Md€, soit 50,7 % des recettes fiscales brutes du budget général.

La TVA est ainsi la première source de financement de l'État, représentant le double du rendement de l'impôt sur le revenu (69,2 Md€ en 2014) et près du quadruple de l'impôt sur les sociétés (35,3 Md€ en 2014).

**Graphique n° 1 : Produits des principaux impôts estimés en 2016
(en Md€)**



CSG : contribution sociale généralisée ; IR : impôt sur le revenu ; IS : impôt sur les sociétés ; TICPE : taxe intérieure sur la consommation des produits énergétiques.

Source : CPO (données : PLF 2016 ; PLFSS 2016).

La TVA est un impôt partagé avec la sécurité sociale⁹⁰. En 2016, le budget de l'État bénéficierait de 92,8 % de la recette nette.

Depuis 2006, la TVA est mobilisée pour assurer le financement des relations État-sécurité sociale. Des parts de TVA dites « sectorielles » ont en effet été transférées lors de la constitution en 2006 du panier de recettes fiscales destiné à financer les allègements généraux de cotisations sociales. Ces parts sectorielles ont ensuite été progressivement étendues avant d'être supprimées et remplacées par l'affectation de fractions de TVA nette depuis 2013. Pour le projet de loi de finances 2016, la fraction de TVA nette affectée à la sécurité sociale atteindrait 11,2 Md€, soit 7,1 % de la recette nette totale.

⁹⁰ Le budget de l'État a rarement bénéficié de l'intégralité du rendement de la TVA. En effet, depuis sa création en 1960 et jusqu'à sa suppression en 2004, le budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) a bénéficié de l'affectation d'une fraction de 0,70 % des recettes totales de TVA pour chacun des taux. La TVA affectée au BAPSA atteignait 4,4 Md€ en 2003.

L'affectation d'une fraction de TVA à la sécurité sociale

Entre 2006 et 2013, des parts de TVA dites « sectorielles » ont été introduites afin de financer les allègements généraux de cotisations sociales. Il s'agissait notamment :

- de l'affectation de la TVA brute collectée par les commerçants de gros en produits pharmaceutiques et la TVA brute collectée par les fournisseurs de tabacs⁹¹ ;
- du transfert de la TVA brute collectée sur les producteurs de boissons alcoolisées⁹² pour compenser les exonérations de charges sur les heures supplémentaires prévues par la loi TEPA ;
- du transfert vers la CNAMTS de la TVA brute sur divers produits et services médicaux (fabricants de lunettes ; fabricants d'équipements d'irradiation médicale, d'équipements électro médicaux et électro thérapeutiques ; médecins généralistes...)⁹³ pour financer la réforme des retraites de 2010.

La loi de finances pour 2013 remplace les assiettes sectorielles de TVA par l'affectation de fractions de TVA nette. La fraction de TVA est directement affectée à la sécurité sociale, sans transiter par un compte de concours financier, solution qui avait été retenue au départ mais jugée non conforme à l'article 24 de la LOLF par la Cour des comptes.

La loi de finances pour 2014 a modifié la fraction de TVA affectée, en la faisant passer de 6,35 % à 8,33 % correspondant, d'une part, au transfert à la sécurité sociale des gains budgétaires provenant de la réforme du quotient familial et de la suppression de l'exonération fiscale de la contribution des employeurs aux contrats d'assurance complémentaire santé et, d'autre part, à la compensation de la réduction du taux des cotisations sociales au bénéfice de la branche famille.

La loi de finances pour 2015 a modifié à la baisse la fraction de TVA affectée à la sécurité sociale (de 8,33 % en 2014 à 7,29 % en 2015), traduisant l'incidence budgétaire de plusieurs mesures touchant aux relations État-sécurité sociale.

⁹¹ Article L. 131-8 du code de la sécurité sociale.

⁹² Articles L. 241-17 et L. 241-18 du code de la sécurité sociale.

⁹³ Article L. 241-2 du code de la sécurité sociale.

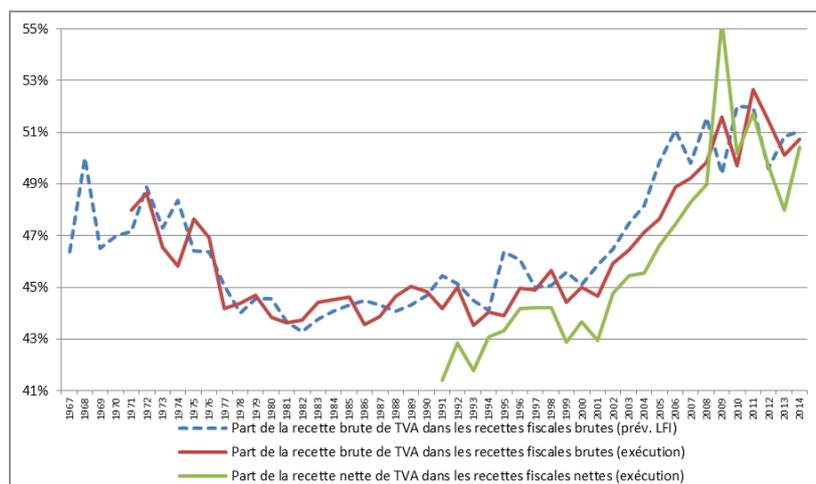
Ainsi, la TVA constitue désormais un véhicule budgétaire « ordinaire » des relations financières entre l'État et la sécurité sociale. Cela ne tient pas tant à l'absence de « transférabilité » des autres grands impôts d'État qu'à la facilité de l'utilisation de la TVA pour ces transferts. Le caractère peu volatile de l'assiette de la TVA (*cf. infra*) permet de ne pas exposer la sécurité sociale à un risque de recette. Le fort rendement de la taxe, de même que la régularité de son recouvrement tout au long de l'année, permettent d'absorber l'affectation d'un montant important à la sécurité sociale sans affecter trop fortement la part de l'impôt revenant à l'État. Le transfert de 12,69 Md€ en 2014 aurait ainsi représenté plus de 18 % du produit de l'impôt sur le revenu et 36 % de celui de l'impôt des sociétés.

À titre de comparaison, au sein des États membres de l'OCDE, la TVA est très majoritairement affectée au bénéfice des administrations centrales, avec une moyenne (non pondérée) de 79 %. Au sens de la comptabilité nationale, certains États fédéraux partagent la ressource de TVA entre l'État et les administrations publiques locales, parfois de manière importante, notamment l'Allemagne (47 %), l'Espagne (74 %) et le Canada (57 %). La France et le Portugal sont les deux seuls États au sein de l'OCDE à partager la recette de TVA avec les administrations de sécurité sociale (ASSO).

b) Une part croissante des recettes fiscales de l'État

Après une période de baisse progressive jusqu'en 2001 due notamment aux baisses de taux, la TVA occupe une part croissante des recettes fiscales de l'État, rendant d'autant plus nécessaire la préservation de cette ressource.

Graphique n° 2 : Part de la TVA dans les recettes fiscales du budget général de l'État



Note : les données sont présentées à périmètre courant. La recette nette de TVA désigne le produit de l'impôt perçu déduction faite des remboursements et dégrèvements, la totalité formant la recette brute.

Source : CPO (données : lois de finances initiales, lois de règlement, rapports parlementaires).

Depuis 2002, la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État progresse pour dépasser 50 % depuis 2009. Une première phase d'augmentation de la part de la TVA dans les recettes fiscales a eu lieu en 1995-1996, due en grande partie à la hausse de deux points du taux normal (de 18,6 % à 20,6 %) au 1^{er} août 1995. Entre 2003 et 2009, le poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'État a crû de manière très sensible pour dépasser 51 % en 2009, selon une tendance inverse à la dégradation du poids de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires (*cf. infra*).

Deux évolutions peuvent expliquer cette divergence d'évolution dans la position de la TVA au regard, d'une part, des recettes fiscales de l'État et, d'autre part, des prélèvements obligatoires :

- la première tient à la montée en puissance de la contribution sociale généralisée (CSG) ;
- la seconde tient à l'érosion de la fiscalité d'État sous le double effet de l'augmentation des transferts de fiscalité vers les collectivités territoriales (Acte II de la décentralisation) et vers la sécurité sociale.

La part de la TVA dans les recettes fiscales du budget de l'État s'en trouve ainsi mécaniquement augmentée, sans avoir néanmoins d'impact sur la répartition des prélèvements obligatoires puisque les

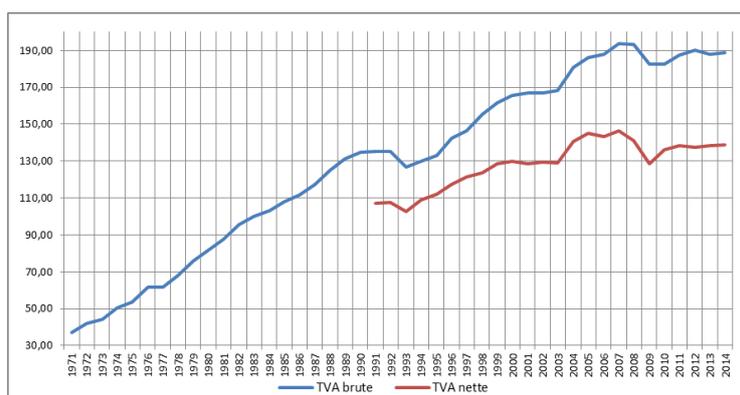
transferts de fiscalité entre administrations publiques sont neutres sur le taux de prélèvements obligatoires.

Depuis 2009, le poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'État semble se stabiliser autour de 50 %. La réaction de l'impôt sur les sociétés à la crise de 2009 a contribué à fortement accroître la part de la TVA dans les recettes fiscales, malgré la très nette baisse de la recette de TVA en 2009 (-9,63 % de recette brute et -5,95 % de recette nette⁹⁴).

c) Un rendement dynamique sur longue période

Le produit de la TVA a connu, en euros constants, une progression globalement continue depuis 1971 et a plus que triplé depuis cette date⁹⁵. Cette évolution est particulièrement nette jusqu'en 2000, malgré la baisse de rendement constatée en 1993.

**Graphique n° 3 : Recettes budgétaires réelles de la TVA
(en Md€ constants₂₀₁₅)**



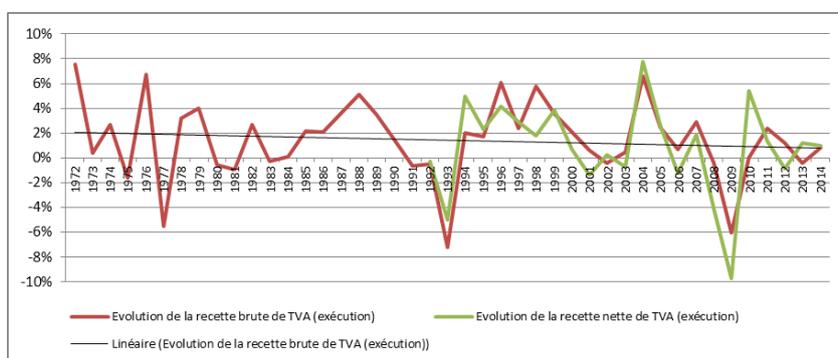
Source : CPO (données : lois de règlement, Insee (inflation et PIB base 2010)).

⁹⁴ L'importante différence de moins-value entre les recettes nettes et les recettes brutes tient à la modification des règles de remboursement des crédits de TVA en 2009 et sa mensualisation. 2010 enregistre le contrecoup de cette mesure avec une forte progression de la recette nette.

⁹⁵ De manière à neutraliser la composante prix de l'évolution de la recette de TVA, la série longue des recettes budgétaires de TVA a été retraitée pour être exprimée en euros constants en valeur 2015. Elle n'est pas retraitée des mesures nouvelles, des mesures de transfert et de périmètre.

Dans la période récente, malgré la reprise de la progression de la recette de la TVA à partir de 2011 après la chute conjoncturelle de 2009, le produit de la TVA budgétaire⁹⁶ n'a toujours pas retrouvé son niveau d'avant la crise de 2008-2009 en euros constants (193,75 Md€ de recette brute et 146,50 Md€ de recette nette en 2007).

Graphique n° 4 : Variation annuelle de la recette réelle de TVA budgétaire corrigée de l'inflation



Source : CPO (données : lois de finances initiales, lois de règlement, rapports parlementaires). Nota : les données sont à périmètre courant.

2 - Une recette plus aisément prévisible que pour d'autres impôts

La réalisation d'analyses *ex post* (appelées *post-mortem*) pour les principaux impôts semble indiquer que la TVA est relativement plus prévisible donc plus sûre pour le budget de l'État.

⁹⁶ Telle qu'évaluée dans le cadre du projet de loi de finances.

Les prévisions de TVA

Les prévisions de recettes de TVA font intervenir plusieurs administrations : la direction générale du Trésor (DG Trésor) élabore la prévision macroéconomique sous-jacente à l'évolution spontanée des recettes de TVA ; la direction de la législation fiscale (DLF) assure l'évaluation des mesures nouvelles en lien avec la DG Trésor et la DGFIP dès lors que l'évaluation de ces mesures nécessite d'exploiter les déclarations de TVA ; la direction du budget assure la synthèse des prévisions, des mesures de périmètre et de transfert.

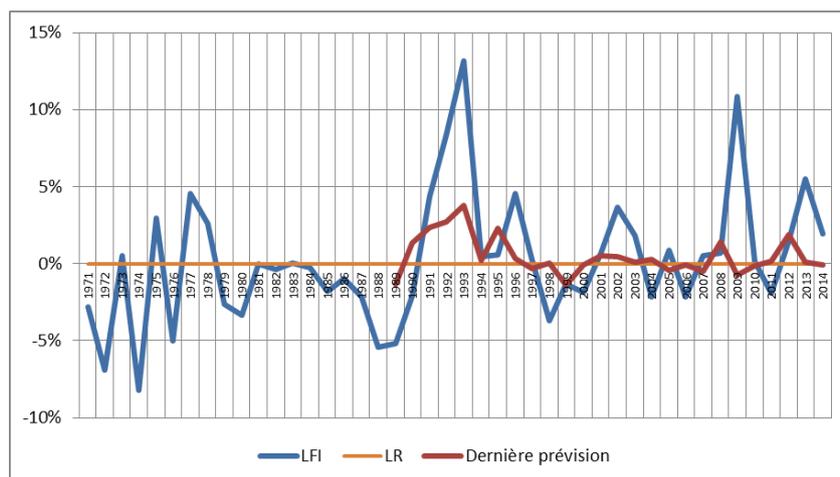
L'évolution spontanée des recettes est déterminée à partir de l'évolution prévisionnelle des grands agrégats macroéconomiques issus de la comptabilité nationale. La DG Trésor reconstitue à partir des prévisions de consommation et d'investissement hors taxe l'assiette macroéconomique de la TVA (appelée « emplois taxables »). À cette croissance des emplois taxables peut également s'ajouter l'effet de la déformation de la structure de consommation des ménages entre produits taxés au taux normal et produits taxés aux taux réduits (« effets de structure »). La prévision pour l'année en cours peut également intégrer les informations tirées des recouvrements.

Le « modèle TVA » de la DG Trésor détermine les recettes nettes théoriques de TVA. Ce calcul statistique s'effectue en plusieurs étapes : la première consiste à établir une TVA « super-brute » qui correspond à la somme de la TVA théoriquement acquittée par l'ensemble de la chaîne économique avant toute prise en compte des mécanismes de déductibilité ; la seconde vise ensuite à estimer la TVA déductible sur les intrants pour aboutir *in fine* aux recettes nettes.

Aux bases d'emplois taxables sont appliqués des taux d'évolution. Les principales hypothèses sous-jacentes, notamment celles sur la consommation des ménages et l'investissement des ménages, sont précisées au sein du projet de loi de finances et du *Rapport économique, social et financier* (RESF) qui lui est annexé.

La comparaison de la prévision initiale de loi de finances avec la réalisation constatée en loi de règlement permet, dans une certaine mesure, de déterminer la qualité brute de la prévision, avant prise en compte des facteurs d'évolution en cours d'année, principalement de nature conjoncturelle. La comparaison de la réalisation avec la dernière « reprévision » de l'année (généralement dans le cadre de la loi de finances rectificative de décembre de l'année N) fait également apparaître des écarts parfois significatifs, quoique très inférieurs aux écarts avec la prévision de loi de finances.

Graphique n° 5 : Écarts de la prévision de recette brute de TVA par rapport à la réalisation constatée en loi de règlement



Lecture : Les écarts positifs traduisent une surévaluation de la recette en loi de finances initiale ou en loi de finances rectificative. Les écarts négatifs traduisent au contraire une sous-évaluation de la recette de TVA brute en loi de finances initiale ou en loi de finances rectificative.

Source : CPO (données : lois de finances initiales, lois de finances rectificatives, lois de règlement).

Depuis 1977, quatre années ont vu une erreur de prévision de la loi de finances initiale supérieure à +/- 5 % par rapport à la réalisation. Les écarts proviennent systématiquement d'une surévaluation initiale de la recette en loi de finances, à l'exception des années 1988 et 1989.

En 1992 et 1993, l'écart de la prévision a été particulièrement net, puisqu'il a atteint même 13 % en 1993. Cet écart a principalement une origine conjoncturelle (la croissance du PIB en volume était initialement prévue à 2,2 % en 1992 et 2,6 % en 1993 ; elle n'a été respectivement que de 1,6 % et de -0,6 %), mais également à d'autres facteurs non anticipés budgétairement en loi de finances initiale⁹⁷.

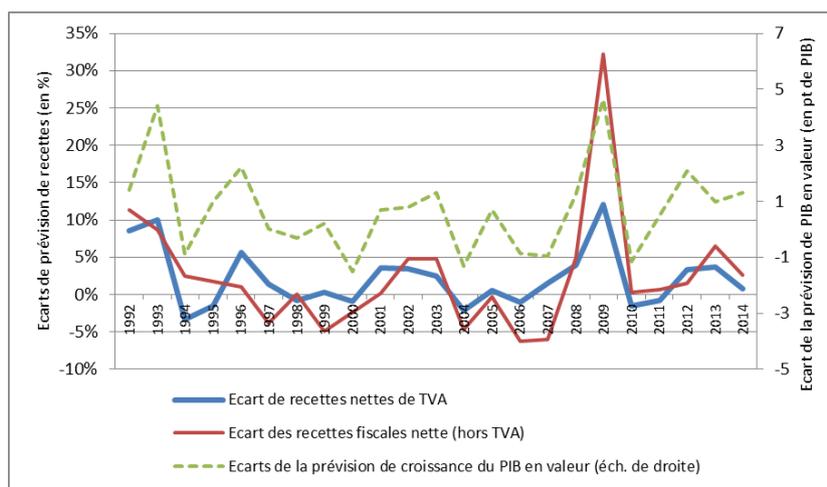
⁹⁷ La suppression du décalage d'un mois dans les remboursements de TVA récupérable a entraîné une moins-value d'environ 18 MdF.

De même, les recettes de TVA ont fortement réagi à la dégradation de la conjoncture en 2009 (croissance négative du PIB en volume de -2,9 %). La recette de TVA a en effet reculé de 11,4 Md€ par rapport à 2008 pour s'établir à 118,45 Md€. Ce recul avait été anticipé par les lois de finances rectificatives successives (-2,5 Md€ en LFR 1 ; -3,5 Md€ en LFR 2 ; -9,7 Md€ en LFR 3), qui avaient même légèrement surestimé la moins-value. Deux mesures nouvelles ont eu une incidence notable sur les recettes de TVA. D'une part, l'entrée en vigueur du taux réduit de TVA dans la restauration au 1^{er} juillet 2009 a entraîné de moindres recettes de TVA, estimées à 1,3 Md€ en 2009 et à 3 Md€ en année pleine (*cf. infra*). D'autre part, les mesures fiscales du plan de relance de l'économie ont entraîné une perte de recettes de l'ordre de 6,5 Md€ de TVA⁹⁸.

Ainsi, l'observation comparée des erreurs de prévision de la loi de finances initiale des recettes fiscales et de la TVA avec les erreurs de prévision de la croissance du PIB en valeur montre une corrélation nette – mais non parfaite – entre les écarts à la prévision de recettes et l'évolution de la conjoncture. Ceci s'explique à la fois par la dynamique propre de fonctionnement de la TVA, qui taxe une partie substantielle des composantes du PIB, mais également par la nature macroéconomique du modèle de prévision de la TVA.

⁹⁸ La mise en œuvre de la mensualisation du remboursement des crédits de TVA dans le cadre du plan de relance a permis aux entreprises qui ne disposaient pas d'un montant suffisant de TVA sur lequel imputer leur crédit de TVA de se le voir rembourser chaque mois, et non plus trimestriellement ou une fois par an comme c'était le cas auparavant. Ce phénomène a entraîné une moins-value de 6,5 Md€ de TVA budgétaire. De plus, face à des difficultés de trésorerie accrues, les entreprises qui, bien que créditrices vis-à-vis de l'État, ne demandaient pas de remboursements de leur crédit mais l'imputaient sur la TVA collectée en cours d'année, ont eu tendance à déposer des demandes de remboursement, afin d'optimiser leur trésorerie, ce qui a contribué à doubler le coût de la mesure de relance par rapport à la prévision initiale.

Graphique n° 6 : Comparaison des erreurs de prévision du PIB, de la recette nette de TVA et des autres recettes fiscales entre la loi de finances initiale et la loi de règlement



Lecture : Les écarts positifs traduisent une surévaluation initiale de la recette ou de la prévision de croissance du PIB en valeur en loi de finances initiale. Les écarts négatifs traduisent au contraire une sous-évaluation initiale de la recette fiscale ou de la prévision de croissance du PIB en valeur.

Source : CPO (données : lois de finances initiales, lois de règlement, Insee (évolution du PIB en valeur base 2010).

L'analyse empirique des erreurs de prévision de recettes fiscales montre que les erreurs de prévision sont en moyenne légèrement plus importantes pour les impôts autres que la TVA (notamment l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés) que pour la TVA. Pour la période 1992-2014, l'erreur moyenne de prévision de la TVA est de + 1,85 %, tandis que celle des autres impôts est de + 2,40 %. Ceci peut traduire une meilleure fiabilité initiale de la prévision de TVA mais aussi les plus grandes difficultés qui s'attachent aux prévisions d'autres impôts, comme l'impôt sur les sociétés, qui est un solde.

Pour autant, s'agissant de la TVA, l'évolution de la structure des emplois taxables qui sous-tend l'essentiel de son évolution spontanée peut diverger de l'évolution du PIB, en fonction d'effets de prix, d'effets de volumes, d'effets de structure de consommation ou d'effets de comportement dans les remboursements de crédits de TVA. Ces derniers sont particulièrement méconnus par l'administration et gagneraient à être davantage analysés en utilisant notamment des comparaisons européennes.

Selon Lafféter et Pak⁹⁹, l'élasticité observée de l'évolution spontanée de la recette de TVA au PIB paraît quasiment unitaire sur longue période : 1,10 à court terme et 1,06 à long terme¹⁰⁰ (*cf. infra*). En construction budgétaire, la prévision d'évolution spontanée de TVA est réputée avoir un coefficient d'élasticité unitaire à l'évolution des emplois taxables. L'analyse des informations publiées dans les documents budgétaires montre en réalité que l'élasticité retenue est proche de l'unité sans être strictement unitaire. En 2009 et 2010, elle était respectivement de 1,8 et 1,6 pour tenir compte d'une sur-réaction des emplois taxables à la dégradation de la conjoncture, avant de revenir à l'unité en 2011, 2013 et 2014. La composante de la croissance spontanée qui s'écarte de la croissance des emplois taxables, comme en 2012, n'est pas explicitée dans les documents budgétaires. Cette élasticité est moins forte que pour d'autres impôts, l'impôt sur les sociétés en particulier.

L'analyse *ex post* de l'évolution des emplois taxables et de leur élasticité à la croissance de la recette de TVA n'est pas systématiquement réalisée dans les documents budgétaires, en dehors des analyses réalisées par la Cour des comptes dans le cadre des rapports annuels sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État. Or la détermination du coefficient d'élasticité de l'évolution spontanée de la TVA par rapport à l'évolution des emplois taxables en exécution permet d'identifier, après neutralisation des effets liés aux mesures nouvelles et aux mesures de transfert et de périmètre, d'éventuels comportements de la recette de TVA s'écartant de son comportement prévisible au regard de son assiette économique.

3 - Un recouvrement d'un coût inférieur à celui des autres impôts

La gestion de la TVA est conjointement assurée par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI).

La DGFIP, qui collecte 90 % de la recette, est compétente en matière de « TVA intérieure » (qui correspond aux échanges effectués sur le territoire national) et de TVA intracommunautaire (qui correspond aux

⁹⁹ Quentin Lafféter et Mathilde Pak, « Élasticités des recettes fiscales au cycle économique : étude de trois impôts au cours de la période 1979-2013 », INSEE, Direction des études et synthèses économique, document de travail, 2015.

¹⁰⁰ L'évolution de l'activité est exprimée, dans l'étude, par le PIB hors impôts nets des subventions sur les produits (soit la valeur ajoutée au sens de la comptabilité nationale) de manière à éviter un calcul endogène puisque le PIB inclut la TVA.

échanges entre la France et un autre État de l'Union européenne). La TVA sur les importations et la TVA sur les opérations de mise à la consommation de produits énergétiques relèvent de la DGDDI.

En dépit de cette dualité administrative, le coût de collecte de la TVA est inférieur à celui des autres grands impôts en raison de l'externalisation partielle de ses coûts de recouvrement à ses assujettis.

a) Un taux d'intervention inférieur à celui des autres principaux impôts

Le coût de gestion global d'un impôt comprend les coûts de constatation de l'assiette et de traitement des contentieux, les coûts liés au contrôle et les coûts liés au recouvrement. Il est estimé, pour la TVA, à 679 M€ en 2013 (contre 878 M€ en 2009) pour la DGFIP¹⁰¹ et 176 M€ pour la DGDDI¹⁰², soit un total de 855 M€, mais ces évaluations sont très approximatives (cf. *infra*).

Tableau n° 1 : Évolution des coûts de gestion de la TVA à la DGFIP selon la méthode dite « Lépine » (2010-2013)

	<i>(En M€)</i>				
	2009	2010	2011	2012	2013
Assiette/contentieux	336,0	335,6	341,6	239,8	253,5
Contrôle	289,0	293,7	302,2	249,8	263,3
Recouvrement	252,5	250,7	254,3	174,4	162,2
Total du coût de gestion	877,5	880,1	898,2	664,0	679,0

Source : DGFIP.

Au moins deux caractéristiques de la TVA contribuent à contenir ce coût :

- l'absence d'émission de rôle et la liquidation de l'impôt par les assujettis, notamment les entreprises ;
- un système de déduction fiscale en cascade qui encourage les assujettis à contrôler eux-mêmes le mécanisme.

L'efficacité de la gestion est mesurée par le taux d'intervention qui rapporte le coût de gestion au montant de la recette. Ce taux d'intervention est calculé de la même façon pour tous les impôts perçus

¹⁰¹ Ce coût de gestion est calculé par la DGFIP en utilisant la méthode dite « Lépine » qui, pour le calcul des rémunérations, fixe la contribution de l'administration au financement des retraites de ses agents, par convention, à sa valeur de 2001.

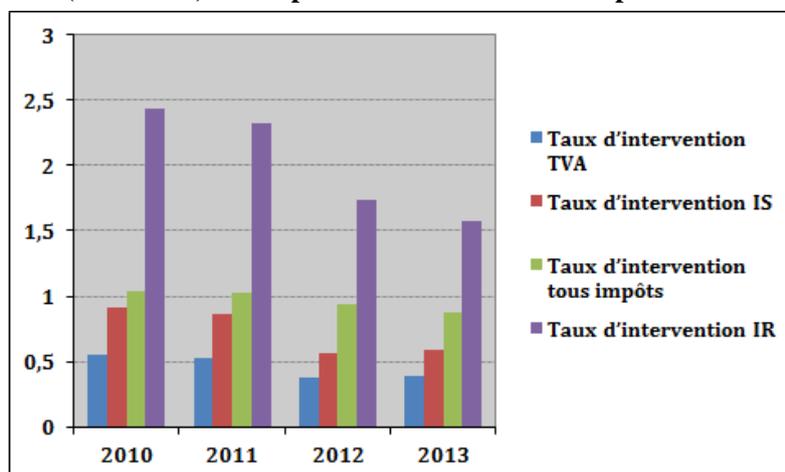
¹⁰² Les systèmes d'information de la DGDDI ne permettent pas d'isoler les coûts de gestion de la TVA. La douane utilise donc une méthode proche de celle de la DGFIP.

par la DGFIP. Au cours de la période 2010-2013, le niveau pour la TVA est nettement inférieur au taux moyen constaté pour l'ensemble des impôts perçus par la DGFIP. Ce taux présente ainsi un rapport de un à deux avec celui tous impôts confondus, et, en 2013, il est quatre fois inférieur à celui de l'impôt sur le revenu. Il s'établit à 0,39 % pour la TVA contre 0,59 % pour l'impôt sur les sociétés, 1,58 % pour l'impôt sur le revenu et 0,88 % en moyenne pour l'ensemble des impôts.

La généralisation des téléprocédures permet de réduire significativement les coûts de gestion de la TVA. Depuis le 1^{er} octobre 2014¹⁰³, toutes les entreprises sont en effet tenues de télédéclarer et télépayer la taxe. Ces procédures présentent au moins deux avantages. D'une part, elles permettent une meilleure sécurisation des paiements, en termes de fiabilité et de lutte contre les impayés. D'autre part, leurs coûts de traitement sont moindres pour les services.

Le taux d'intervention est cependant un indicateur imparfait dans la mesure où il est par nature sensible aux évolutions du dénominateur (recette brute de l'impôt). Une évaluation sur le niveau réel des dépenses engagées apparaît plus pertinente mais se heurte à des difficultés d'évaluation.

Graphique n° 7 : Évolution des taux d'intervention de la TVA, de l'IS et de l'IR (2010-2013) et comparaison avec celui tous impôts confondus



Source : CPO (données DGFIP).

¹⁰³ Article 1649 quater B quater du CGI modifié par l'article 53 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Si le taux d'intervention est inférieur pour la TVA à celui d'autres impôts, il n'en reste pas moins que des surcoûts sont attachés à l'existence de deux réseaux de recouvrement. Comme l'a déjà souligné la Cour des comptes, cette dualité constitue une survivance historique et ne se justifie pas en termes d'efficacité. Une rationalisation du recouvrement devrait être engagée qui consisterait à confier le recouvrement de la totalité de l'impôt à la DGFIP.

b) Une évaluation perfectible du coût global

Pour évaluer le coût de gestion de la TVA, la DGFIP et la DGDDI utilisent une méthode de répartition de leurs coûts complets de gestion pour l'ensemble des impôts. Cette ventilation repose sur une méthode de répartition des coûts, fondée notamment sur des enquêtes conduites auprès des services de gestion, ne permettant pas une évaluation fine des coûts réels.

En outre, cette évaluation se révèle sensible aux ratios retenus pour ventiler les coûts entre les différentes missions ce qui explique qu'entre 2011 et 2012 les coûts de gestion de la TVA de la DGFIP aient fortement diminué passant de 898 M€ à 664 M€ sans qu'il soit possible d'en conclure avec certitude que des gains d'efficacité ont été réalisés (cf. tableau n° 1 *supra*). Pour estimer ses coûts de gestion, la DGFIP utilise une méthode de répartition de ses coûts globaux (dépenses de personnel, de fonctionnement, etc.) qui sont ventilés par impôt au moyen d'une double clé de répartition des effectifs en fonction des processus (assiette, recouvrement, contrôle, contentieux) et des prélèvements. Cette enquête est fondée sur un échantillon annuel représentatif d'environ 500 structures. Les méthodes de ventilation manquent de fiabilité car elles sont sources d'approximations et d'erreurs potentielles.

B - Un potentiel de rendement insuffisamment exploité

1 - La dégradation de la part de la TVA dans le PIB et les prélèvements obligatoires

a) Malgré un rendement élevé, une faible contribution à l'augmentation des prélèvements obligatoires

La TVA nette des remboursements et dégrèvements atteint 6,9 % du PIB en 2014 et représente 15,3 % des prélèvements obligatoires et 21,4 % des prélèvements fiscaux. Avec une recette nette totale de

148,1 Md€ en 2014 en comptabilité nationale et une recette nette pour l'État de 138,35 Md€ en 2014, la TVA constitue toujours la première recette fiscale en valeur et le deuxième prélèvement obligatoire après les cotisations sociales.

Malgré cela, la TVA n'a pas contribué à la croissance du taux de prélèvements obligatoires en France au PIB, puisque sa part dans le PIB a chuté de près de deux points, passant de 8,6 % du PIB en 1970 à 6,9 % en 2014.

Tableau n° 2 : Décomposition du taux de prélèvements obligatoires

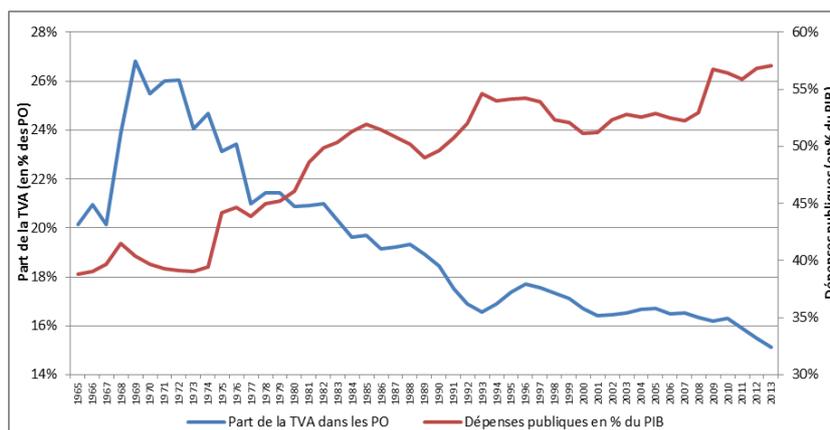
en % du PIB	1970	1975	1980	1985	1990	1995
TVA	8,6	8,1	8,2	8,2	7,6	7,3
Cotisations sociales	12,4	14,2	16,8	18,1	18,1	18,0
Autres PO	12,1	12,6	14,4	15,6	15,3	16,6
Total	33,1	34,9	39,4	41,9	41	41,9

2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
7,2	7,2	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9
15,5	15,8	16,1	16,2	16,5	16,8	17,0
20,4	19,8	18,7	19,9	20,7	21,4	21,0
43,1	42,8	41,3	42,6	43,8	44,7	44,9

Source : CPO (données : OCDE, Insee (base 2010)).

La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires n'a cependant cessé de décroître depuis son point haut en 1969 (26,8 %) pour atteindre 15,3 % en 2014, alors que le taux de prélèvements obligatoires en France progressait dans le même temps pour atteindre 44,9 % cette même année. Au cours de la période considérée, la contribution de la TVA au financement des administrations publiques a ainsi diminué de 10 points, traduisant la faible mobilisation de cet outil pour assurer les besoins de financement nouveaux des administrations publiques ou à des fins de consolidation budgétaire. La progression des dépenses publiques au cours de la période ayant majoritairement concerné les administrations de sécurité sociale, l'augmentation des prélèvements obligatoires a principalement porté sur les prélèvements sociaux.

Graphique n° 8 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires (1965-2013)

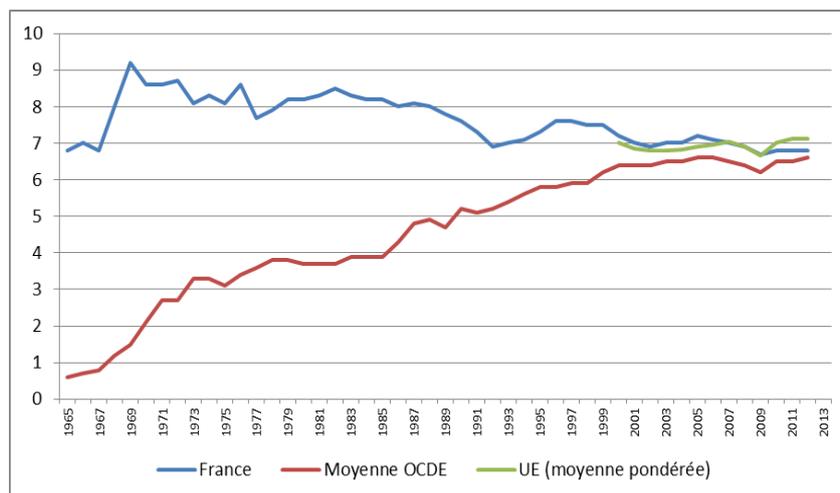


Source : CPO (données : OCDE).

b) Un mouvement inverse à celui de l'OCDE et de l'UE

Contrairement à la France, la part de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires est en progression au sein de l'OCDE et de l'Union européenne.

Sur le seul périmètre de l'OCDE, la généralisation quasi-complète de la TVA dans les années 1990 en remplacement d'anciennes taxes sur la consommation a contribué à accroître son poids dans les économies nationales. En moyenne, la TVA représente, en 2012, 6,6 % du PIB de l'OCDE, soit très légèrement en deçà de son poids en France (6,8 %). Le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires au sein des pays industrialisés a dépassé en 1990 celui constaté en France (15,3 %), pour s'établir à 24 % en 2013. De manière assez stable depuis le début des années 2000, la TVA représente en effet près du quart des prélèvements obligatoires au sein de l'OCDE.

Graphique n° 9 : Part de la TVA dans le PIB

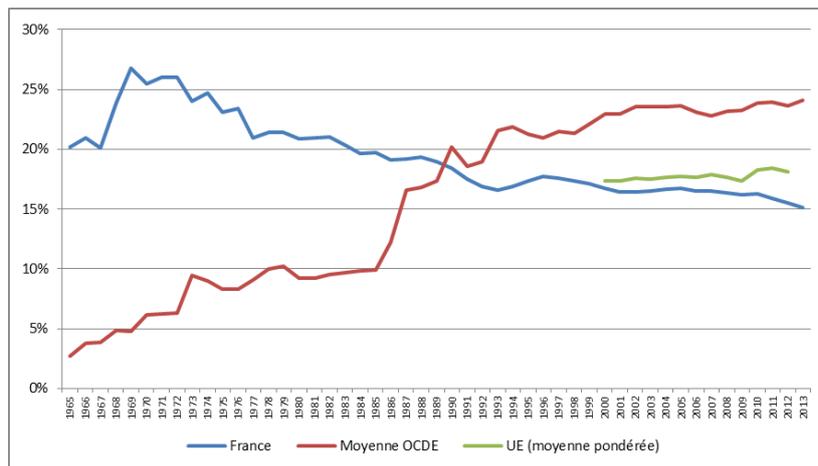
Source : CPO (données : OCDE (moyenne non pondérée), Eurostat).

Au sein de l'Union européenne, le poids de la TVA s'établit, en 2012, à 7,1 % du PIB en moyenne pondérée et 7,9 % du PIB en moyenne arithmétique. La part de la TVA dans le PIB a reculé de 0,4 point en France entre 2000 et 2012, alors qu'elle augmentait dans le même temps de 0,2 point au sein de l'UE à 27. Bien qu'assez proche de la moyenne européenne, la France est désormais à la 23^e place en termes de poids de la TVA dans le PIB, avec 6,8 % du PIB contre 7,6 % en moyenne en 2013 selon la Commission européenne (CASE)¹⁰⁴. De même, la France a le poids de TVA dans les prélèvements obligatoires le plus faible juste après l'Italie (13,4 % en 2013).

Au sein de l'OCDE comme des États européens, la part de la TVA demeure systématiquement inférieure à 10 % du PIB¹⁰⁵, même dans les États à haut niveau de prélèvements obligatoires. La part relative de la TVA paraît généralement plus faible dans les pays à forte pression socio-fiscale en raison d'un système socio-fiscal plus diversifié.

¹⁰⁴ *Taxation Trends in the European Union.*

¹⁰⁵ À l'exception de la Croatie : 12,5 % en 2013.

Graphique n° 10 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires

Source : CPO (données : OCDE, Eurostat (base 2010)).

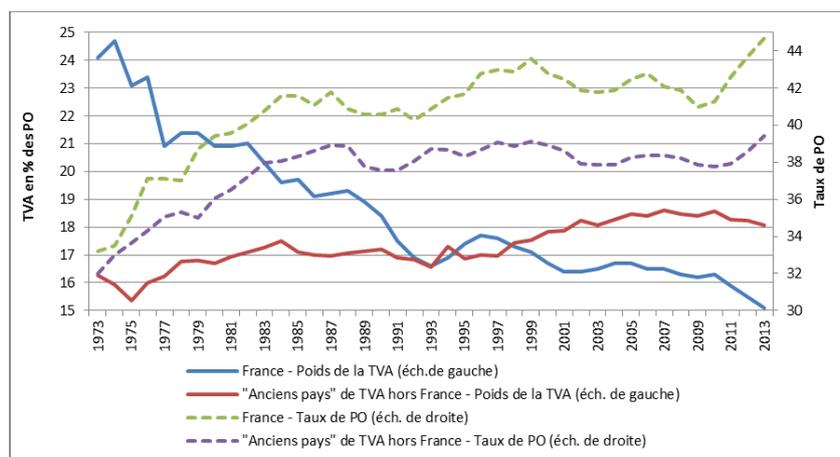
L'analyse de la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires de chacun des États européens établit une corrélation entre le poids de la TVA et la date de création de cet impôt dans chacun des pays, mais également avec les zones géographiques européennes, la chronologie des élargissements et l'intégration du paquet fiscal communautaire. Les États à systèmes fiscaux « anciens » semblent en effet avoir un système fiscal plus diversifié que les pays à système fiscal « récent », en particulier les pays d'Europe centrale et orientale (PECO), ce qui contribue à expliquer partiellement le différentiel de poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires.

Ce constat ne signifie pas pour autant que les « anciens », soit les États européens qui ont mis en place une TVA antérieurement à 1974¹⁰⁶, ont connu une perte de rendement relatif de la TVA dans leurs systèmes de prélèvements obligatoires similaire à celle de la France, et qu'il existerait donc un modèle historique d'évolution des systèmes fiscaux en Europe occidentale. En effet, à la différence de la France qui a vu son poids des prélèvements obligatoires croître en dehors de la TVA, les « anciens » pays de TVA (hors France) ont au contraire maintenu une part relative de cet impôt dans leurs systèmes de prélèvements obligatoires relativement stable sur longue période (+1 point entre 1980 et 2013,

¹⁰⁶ Danemark : 1967 ; France : 1968 ; Allemagne : 1968 ; Suède : 1969 ; Pays-Bas : 1969 ; Luxembourg : 1970 ; Belgique : 1971 ; Irlande : 1972 ; Royaume-Uni : 1973 ; Autriche : 1973.

contre -5 points pour la France sur la même période). Les « anciens » pays de TVA ont donc mobilisé la TVA pour accroître les prélèvements obligatoires, ce qui n'a pas été le cas de la France.

Graphique n° 11 : Évolution comparée du poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires et du taux de prélèvements obligatoires



Source : CPO (données : OCDE).

L'augmentation continue du taux de prélèvements obligatoires en France depuis le milieu des années 1970 a donc conduit à une forme de tassement de la TVA dans le système socio-fiscal français. Si sa proportion dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires pouvait paraître hors norme en France dans les années 1970, voire 1980, la TVA est revenue dans les normes européennes et de l'OCDE dans les années 1990.

c) Une mobilisation moins forte de la TVA comme instrument de consolidation budgétaire

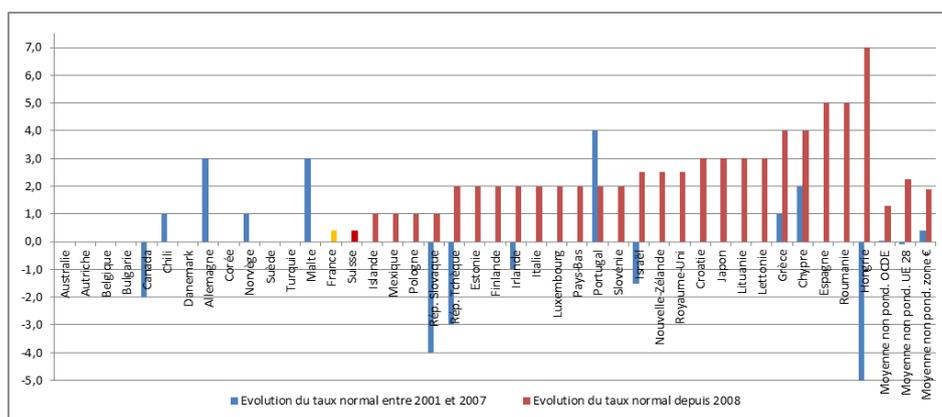
Entre 2000 et jusqu'à la crise de 2008-2009, les modifications de taux normal de TVA ont été peu nombreuses dans les pays membres de l'OCDE et de l'Union européenne, et le solde des hausses et des baisses constatées dans cette période n'a eu aucune incidence notable sur la moyenne arithmétique de taux de TVA.

Cependant, une augmentation importante des taux dans la période avant-crise peut être relevée. Le Portugal a procédé de même en relevant de 4 points le taux normal entre 2002 et 2005 pour le porter à 21 %. Ces deux augmentations avaient pour but de redresser les finances de l'État alors que le Portugal était en procédure de déficit public excessif, puis de

participer au financement de la sécurité sociale et des régimes de retraite¹⁰⁷.

La TVA a été utilisée de manière massive comme un instrument de consolidation budgétaire en situation de crise et pour faire face à la contraction des bases fiscales plus sensibles à la conjoncture. Ainsi, entre 2008 et 2015, les taux normaux de TVA ont augmenté en moyenne de 2,3 points au sein de l'Union européenne à 28. L'augmentation est moindre pour les pays de la zone Euro (+ 1,9 point) et de l'OCDE (+ 1,2 point).

Graphique n° 12 : Évolution du taux normal de TVA au sein de l'OCDE et de l'UE entre 2001 et 2015



Source : CPO (données : OCDE, Eurostat).

Cette hausse concerne moins les États d'Europe du Nord qui disposaient déjà de taux très élevés avant la crise (Finlande : 23 % ; Suède : 25 % ; Danemark : 25 %) que les pays d'Europe centrale et orientale (+ 2,6 points) et les pays d'Europe du Sud (+ 2,8 points). Les États d'Europe occidentale ont connu des hausses plus modérées (+ 1,1 point) en raison de taux déjà élevés et assez fortement rapprochés, d'une plus grande robustesse des économies et d'un système fiscal plus diversifié.

Le Royaume-Uni a mobilisé la TVA à la fois comme un instrument de relance et comme outil de consolidation budgétaire. Il a en effet baissé de 1,5 point le taux de TVA pour un an (en 2009, de 17,5 % à

¹⁰⁷ Haut conseil du financement de la protection sociale, *Analyse comparée des modes de financement de la protection sociale en Europe*, novembre 2014.

15 %) de manière à soutenir la consommation, avant de le relever à 20 % en 2011. L'Irlande a relevé son taux normal de deux points en 2012 pour le porter à 23 %. Il en est de même pour les Pays-Bas au 1^{er} octobre 2012 où il a été porté à 21 %.

S'agissant de l'Europe du Sud, l'Italie a relevé son taux normal de TVA de deux points en deux temps, un point en septembre 2011 et un point en octobre 2013, pour le porter à 22 %. L'Espagne a également majoré son taux normal de trois points pour le porter à 23 %, avec une augmentation de deux points au 1^{er} juillet 2010 et une augmentation d'un point au 1^{er} septembre 2012. Le Portugal comme la Grèce ont relevé leurs taux normaux de TVA à 23 %, soit respectivement + 3 et + 4 points par rapport à la situation d'avant-crise.

Les pays d'Europe centrale et orientale ont connu une très nette progression des taux nominaux de TVA. La Hongrie a ainsi relevé de 7 points son taux normal pour le relever à 27 %. La Pologne a relevé son taux normal de 1 point en 2011, cette hausse étant présentée comme provisoire jusqu'en 2016. Les trois États baltes ont également relevé leurs taux normal de TVA de plusieurs points.

La mobilisation de la TVA semble, en première analyse, conjoncturelle, l'essentiel des augmentations de taux ayant été réalisé entre 2009 et 2013. Plusieurs évolutions récentes montrent une tendance à la stabilisation ou à la décreue des taux de TVA : le Portugal a renoncé à une augmentation supplémentaire de 0,25 point en 2015, la Lettonie a abaissé son taux normal de 1 point en 2013, après l'avoir relevé de 4 points depuis 2009 et l'Islande a baissé son taux normal de 1,5 point au 1^{er} janvier 2015. La Pologne n'a pas renoncé au caractère temporaire de l'augmentation du taux de TVA, même si son terme est régulièrement reporté. À l'inverse, l'Italie envisage toujours une hausse importante de 2 points en 2016 (de 22 à 24 %) et de 1 point en 2017 (de 24 à 25 %) du taux normal, ainsi que des taux réduits suivant la même proportion.

2 - Des taux français dorénavant inférieurs à la moyenne européenne

Les comparaisons de taux entre les différents États membres peuvent être effectuées selon plusieurs concepts :

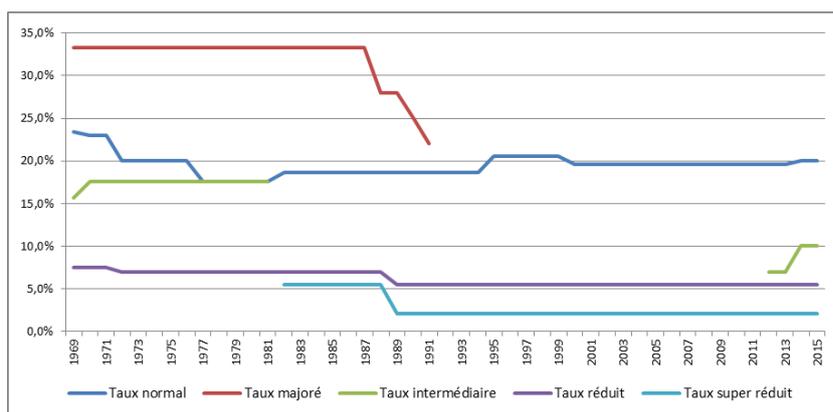
- le taux nominal est le taux effectivement en vigueur dans l'État (le taux normal ou intermédiaire, les taux réduits) ;

- le taux moyen pondéré correspond au rapport entre les recettes de TVA perçues et l'assiette effectivement assujettie¹⁰⁸ ;
- le taux effectif résulte du rapport entre la recette totale de la TVA et l'assiette potentiellement taxable.

a) Une tendance à la baisse des taux nominaux

L'évolution des taux depuis la création de la TVA est marquée par une baisse. Le taux majoré a été définitivement supprimé en 1992 conformément aux objectifs d'harmonisation communautaire. Le taux normal, qui a absorbé le taux intermédiaire en 1982 à l'issue d'une phase de convergence depuis 1977, a augmenté depuis lors, même s'il reste inférieur en 2015 à son niveau de 1970 (23 %).

Graphique n° 13 : Évolution des taux nominaux de TVA en France



Source : CPO (données : lois de finances).

Le taux nominal normal de TVA en France (20 %) se situe, en 2015, en deçà de la moyenne européenne qui s'établit à 21,8 %, mais également en deçà de la moyenne de la zone euro (20,8 %). Le taux médian de l'Union européenne est de 21 % en 2015. La moyenne OCDE (19,2 %) est légèrement inférieure au taux normal français, en raison de taux de TVA très inférieurs dans les États non européens de l'OCDE.

¹⁰⁸ Il peut s'agir du taux normal moyen pondéré ou du taux réduit moyen pondéré.

La France a ainsi le cinquième taux normal de TVA le plus faible au sein de l'Union européenne derrière le Luxembourg (17 % depuis le 1^{er} janvier 2015¹⁰⁹), Malte (18 %), Chypre (19 %) et l'Allemagne (19 %). Quatre autres États ont un taux normal de TVA de 20 % : l'Autriche, la Bulgarie, l'Estonie, la Slovaquie et le Royaume-Uni.

Tableau n° 3 : Taux de TVA appliqués dans l'Union européenne en 2015

	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking*
Allemagne		7	19	
Autriche		10	20	12
Belgique		6 / 12	21	12
Bulgarie		9	20	
Chypre		5 / 9	19	
Croatie		5 / 13	25	
Danemark			25	
Espagne	4	10	21	
Estonie		9	20	
Finlande		10 / 14	24	
France	2,1	5,5 / 10	20	
Grèce		6,5 / 13	23	
Hongrie		5 / 18	27	
Irlande	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italie	4	10	22	
Lettonie		12	21	
Lituanie		5 / 9	21	
Luxembourg	3	8	17	14
Malte		5 / 7	18	
Pays-Bas		6	21	
Pologne		5 / 8	23	
Portugal		6 / 13	23	13
Rép. Tchèque		10 / 15	21	
Roumanie		5 / 9	24	
Royaume-Uni		5	20	
Slovaquie		10	20	
Slovénie		9,5	22	
Suède		6 / 12	25	

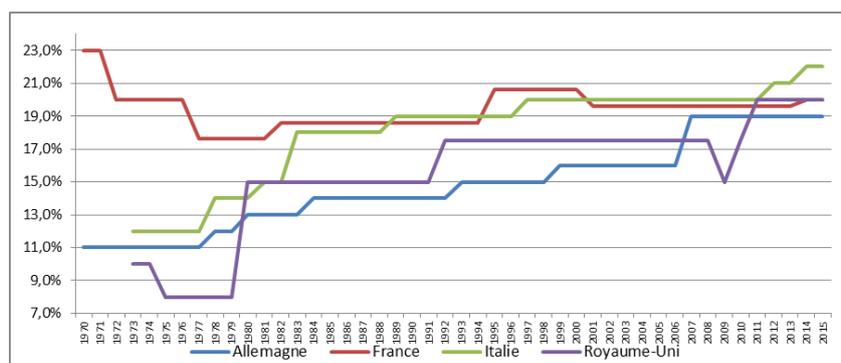
Source : Commission européenne. *Nota : les taux dits « parking » s'appliquent à des biens et des services non repris à l'annexe H de la sixième directive TVA, pour lesquels certains États membres appliquaient au 1er janvier 1991 des taux réduits. Ces États membres ont été autorisés à maintenir l'application de ces taux réduits à titre transitoire.

¹⁰⁹ Jusqu'en 2015, le taux normal de TVA était fixé à 15 % au Luxembourg, soit le minimum autorisé.

Alors que la France présentait historiquement un niveau élevé de taux nominaux de TVA, le différentiel de taux avec les autres pays européens s'est progressivement réduit dans les années 1990, pour converger vers le niveau français dans les années 2000. Hormis la hausse de deux points en 1995, la France a très faiblement mobilisé la TVA pour financer ses déficits publics, à l'inverse de la plupart des autres pays.

Cette tendance peut être illustrée sur longue période par l'évolution comparée des taux normaux de TVA dans les quatre principales économies européennes, avec une certaine synchronisation des évolutions avec le cycle économique.

Graphique n° 14 : Évolution du taux normal de TVA dans les principales économies européennes



Source : CPO (données : Commission européenne).

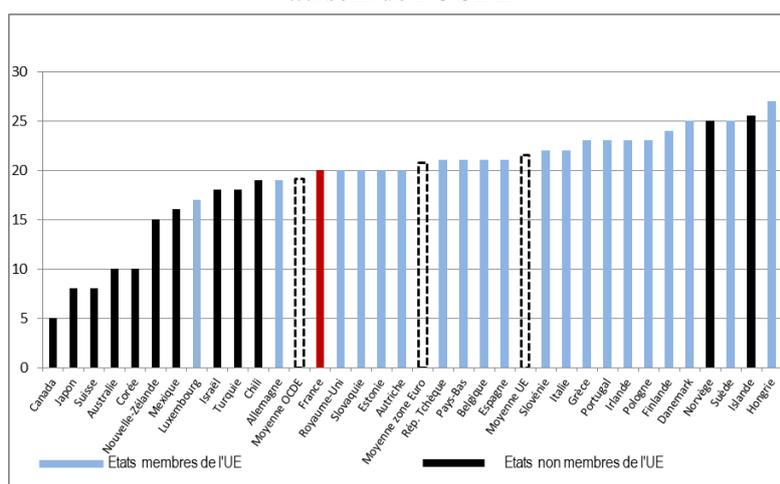
Les besoins de consolidation budgétaire en période de crise ont accéléré la tendance à la hausse des taux, même si l'Allemagne avait anticipé ce mouvement en relevant de trois points son taux normal en 2009, de 16 % à 19 %.

Le XIX^e rapport du Conseil des impôts sur la TVA estimait en 2001 qu'une harmonisation des taux n'était pas une priorité dans la mesure où la TVA restait largement préservée des phénomènes de concurrence fiscale et où le corridor des 10 points pour le taux normal était suffisant pour restreindre les possibilités d'arbitrage des agents économiques. Quatorze ans après ce rapport, il y a lieu de constater que la convergence des taux a pourtant progressé : la dispersion des différents

taux nationaux s'est globalement resserrée dans un corridor de 7 points, entre 19 et 25 %¹¹⁰.

Ainsi, de hauts niveaux de TVA semblent caractériser les pays européens, y compris ceux non membres de l'Union européenne. Le taux normal en vigueur en Islande est désormais de 24 %, après avoir été abaissé de 1,5 point au 1^{er} janvier 2015, tandis que celui en vigueur en Norvège (25 %) est aligné avec ses principaux voisins (Suède, Danemark). La Hongrie a un taux normal de 27 %, dépassant le taux plafond de 25 %¹¹¹. Après avoir abaissé son taux normal de TVA de 5 points en 2006 (de 25 % à 20 %), la Hongrie l'a relevé de sept points en deux étapes : 5 points en 2009 et deux points en 2011.

Graphique n° 15 : Les taux nominaux normaux de TVA en 2015 au sein de l'OCDE



Source : CPO (données : OCDE, Eurostat).

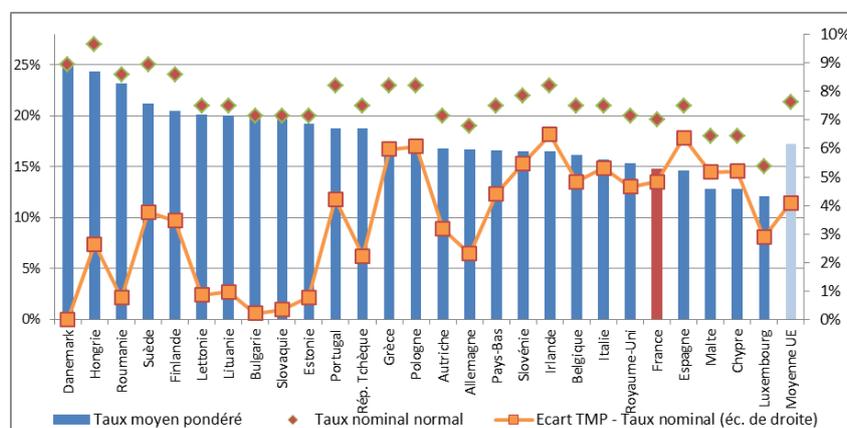
¹¹⁰ En excluant les deux extrêmes : le Luxembourg (dont le taux est faible en raison d'un fort rendement de TVA sur les consommations des non-résidents) et la Hongrie.

¹¹¹ En application d'un accord politique, consacré en dernier lieu par des conclusions du Conseil Ecofin du 7 décembre 2010, valable pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, les États membres se sont engagés à ne pas appliquer un taux normal supérieur de plus de dix points au taux normal minimal, soit 25 %. La Hongrie se situe donc en infraction avec cet accord.

b) Un taux moyen pondéré parmi les plus faibles de l'Union européenne

Le taux moyen pondéré de TVA s'établit à 15,4 % en 2014 selon les estimations statistiques exploitées par la DG Trésor¹¹². Celui-ci est parmi les plus faibles de l'Union européenne, la France étant suivie de l'Espagne, de Malte, de Chypre et du Luxembourg (qui a un taux nominal très faible et dont l'assiette bénéficie fortement des consommations des non-résidents).

Graphique n° 16 : Taux moyens pondérés de TVA dans l'Union européenne en 2013



Source : CPO et DG Trésor (2015), d'après les déclarations de ressources propres TVA en 2013.

L'écart de TVA entre le taux moyen pondéré de 15,4 % en 2014 et le taux nominal normal atteint 4,6 points, la moyenne européenne se situant à 4,1 points. À titre de comparaison, le taux moyen pondéré de l'Allemagne était supérieur de deux points à celui de la France en 2013 (16,7 %), alors que le taux nominal allemand était de 0,6 point inférieur au taux nominal normal français. L'écart entre le taux moyen pondéré est très faible dans la plupart des pays d'Europe du Nord et d'Europe centrale et orientale (à l'exception notable de la Pologne), traduisant une faible mobilisation des possibilités de taux réduits. Les États d'Europe occidentale et du Sud ont, à l'inverse, un écart important entre le taux moyen pondéré et le taux nominal pouvant dépasser 6 points (Grèce, Irlande, Espagne).

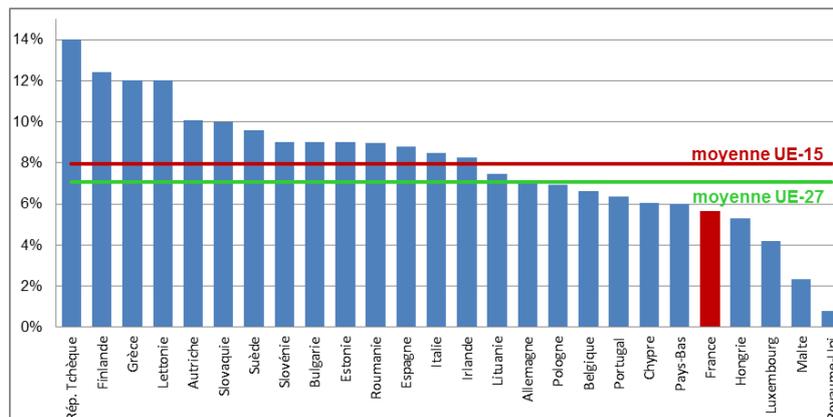
¹¹² Jean-Alain Andrivon, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Le Danemark présente un écart nul entre le taux moyen pondéré et le taux nominal normal (25 %) en raison de l'absence d'application de taux réduits. Le Danemark applique cependant un taux zéro sur une liste limitée de produits et de services, qui n'est pas inclus dans le calcul du taux moyen pondéré global.

L'écart ainsi identifié traduit à la fois l'importance de l'assiette soumise à des taux réduits, mais également la faiblesse des taux réduits. Selon les relevés de TVA transmis à la Commission européenne en 2013, la France a une assiette à taux normal représentant 65 % de l'assiette taxée globale, alors que cette assiette est de 81 % en Allemagne et de 75 % en moyenne européenne non pondérée. La France se situe à la 20^e position en termes de largeur de l'assiette taxée au taux normal. Elle est suivie de la Slovénie, de la Pologne, de Chypre, de l'Italie, de l'Irlande, de l'Espagne et de la Grèce, ces deux derniers pays ayant une assiette taxée au taux normal inférieure à 50 %.

La France présente également un taux réduit moyen pondéré faible (5,7 % en 2013)¹¹³, inférieur à la moyenne européenne (moyenne non pondérée 7,9 %) en raison du poids de l'assiette soumis aux taux réduits de 2,1 %, 5,5 % et 7 % (en 2013). Seuls cinq pays pratiquent des taux super-réduits (Espagne, France, Irlande, Italie, Luxembourg) et la France est celui dans lequel il est le plus faible. Les taux réduits nominaux sont également faibles en France, seuls Malte (5 % / 7 %), Chypre (5 % / 9 %), la Pologne (5 % / 8 %), la Roumanie (5 % / 9 %) et le Royaume-Uni (5 %) disposent d'un nombre de taux réduits nominalement plus faibles que la France, souvent accompagnés de taux à 0 % que n'applique par la France.

¹¹³ Ibid.

Graphique n° 17 : Taux réduit moyen pondéré dans l'UE en 2013

Source : DG Trésor (2015), d'après les déclarations de ressources propres TVA en 2013.

La DG Trésor a procédé, pour l'année 2013, à la décomposition de l'écart entre le taux moyen de TVA en France et celui de l'Union européenne à 27, selon l'impact du taux normal, du niveau des taux réduits et de la structure de l'assiette taxée. L'écart de 3,1 points identifié se décompose de la façon suivante :

- à assiette inchangée, l'alignement du taux normal sur la moyenne (de 14,8 % à 17,9 %) contribuerait à réduire l'écart de 1 point ;
- de même, l'alignement des taux réduits sur la moyenne (de 5,7 % à 7,8 %) permettrait de réduire l'écart de 0,8 point ;
- enfin, l'alignement de la structure de l'assiette taxée à taux réduit sur la moyenne (de 65 % à 75 %) réduirait l'écart de 1,3 point.

c) Une dégradation du taux effectif sur longue période

De même, sur période longue, le taux effectif de TVA s'est nettement dégradé. Celui-ci s'établissait à 16,1 % en 1970 et à 13 % en 2014, soit une baisse de trois points. Cette tendance s'explique en partie par les effets de baisse des taux de TVA dans les années 1970 et 1980 mais aussi par l'extension des assiettes taxées à des taux réduits.

L'écart de TVA entre le taux effectif et le taux nominal normal atteint sept points en 2014, en constante progression depuis les années 1980 puisque l'écart de TVA n'était que de 2,6 points en 1981. Il s'est en effet dégradé fortement au cours des années 1980 avec la création du taux super-réduit en 1982, l'élargissement de l'assiette du taux réduit, puis la suppression du taux majoré et la baisse des taux réduit et super-réduit.

L'augmentation de deux points du taux normal de TVA entre 1995 et 2000 a contribué à réduire cet écart, avant qu'il ne progresse à nouveau au cours des années 2000 et 2010 au gré des baisses sectorielles ciblées de taux de TVA (*cf. infra*).

3 - Un potentiel de rendement nettement supérieur

Les indicateurs utilisés par l'Insee ou les organisations internationales à des fins comparatives indiquent que la TVA conserve, en France, un potentiel de rendement nettement supérieur.

Les indicateurs de rendement de la TVA

Trois indicateurs de rendement de la TVA sont utilisés par les organisations internationales à des fins comparatives.

L'**écart de TVA** (*VAT gap*), utilisé par la Commission européenne, se définit comme la différence entre la recette théorique découlant de l'application de la loi fiscale et le montant effectivement collecté. Il s'agit d'un indicateur global sur le potentiel de rendement de la TVA pouvant inclure aussi bien l'impôt élué du fait de la fraude que les non-recouvrements liés à la disparition des entreprises assujetties.

L'**indicateur de rendement** de la TVA (*VAT revenue ratio - VRR*), utilisé par l'OCDE, met en lumière la perte totale de TVA en appliquant le taux normal à une très large assiette et en le rapportant à la TVA effectivement collectée.

L'**écart discrétionnaire** (*Policy gap*), également utilisé par la Commission, est le rapport entre la recette théorique de TVA à législation constante et les dépenses de consommation finale taxées au taux normal de TVA. Il permet d'identifier, parmi les pertes de TVA, celles qui résultent d'un choix discrétionnaire des pouvoirs publics.

Ces mesures doivent être interprétées avec une grande prudence. L'absence d'étude académique ou gouvernementale analysant ces ratios au regard des données fines issues des comptes nationaux ne permet de considérer les résultats des calculs de l'OCDE ou de la Commission européenne que comme des ordres de grandeur à méthodologie identique permettant de déterminer la position de la France au regard des comparaisons internationales ou l'évolution historique des résultats en France.

Tableau n° 4 : Évaluation du rendement potentiel total de la TVA
(En Md€)

	Commission	OCDE	CPO
TVA effective nette	142	142	142
Indicateur de rendement	181	155	115-120
Rendement potentiel total brut	323	297	>260-270

Source : CPO d'après OCDE (2014), CASE (2014), Keen (2013).

a) Les débats autour de l'écart de TVA

Le calcul de l'écart de TVA (*VAT gap*) a initialement été réalisé, au milieu des années 1980, dans le but d'évaluer la fraude à la TVA intracommunautaire. Un rapport de la Cour des comptes européenne de 1998 sur le bilan des ressources propres de la Communauté en fournit une première évaluation publique. Selon ce rapport, l'écart de TVA aurait été de 70 Md€ en moyenne annuelle au cours de la période 1991-1993 à l'échelle de l'Union, en forte progression par rapport à la période 1980-1984.

Le *VAT gap*, tel qu'il est calculé par le cabinet CASE pour le compte de la Commission européenne, est le rapport entre la recette actuelle de TVA et la recette potentielle théorique découlant de l'application de la loi fiscale en fonction de la consommation des emplois taxables en comptabilité nationale à législation constante. Il inclut les pertes de TVA « subies » (la fraude, l'évasion fiscale légale, les créances des entreprises en difficulté ou liquidées, les retards de paiement) et les pertes de TVA « voulues » (part discrétionnaire liée aux décisions publiques).

Le calcul du *VAT gap* réalisé par le cabinet CASE se fonde sur des données agrégées de consommation, qui ne permettent pas nécessairement d'appliquer avec justesse le bon taux de TVA, notamment lorsque la structure de taux est complexe, comme en France. Il retient en particulier un taux moyen de 7 % sur les produits de l'industrie pharmaceutique alors qu'un taux super-réduit de 2,1 % s'applique à 91 % des dépenses de médicaments des ménages. Cela contribue à majorer l'écart de TVA.

L'évaluation du cabinet CASE, réalisée en 2014, considère que le *VAT gap* s'établit à 177,2 Md€ en 2012 à l'échelle de l'Union européenne et estime la perte de TVA « subie » par la France à 25,6 Md€ en 2012. Cette évaluation est supérieure de 13 Md€ à celle calculée par l'Insee

(12,6 Md€) dans son évaluation macroéconomique de l'économie non observée. Dans une étude plus récente et pour tenir compte des observations méthodologiques formulées par la DG Trésor¹¹⁴, le cabinet CASE a revu à la baisse ses estimations d'écart de TVA pour la France : 14,8 Md€ en 2012 et 14,1 Md€ en 2013.

Rapporté au rendement effectif, l'écart de TVA de la France (9 %) est moins élevé que celui de nos principaux partenaires (10 % pour le Royaume-Uni, 11 % pour l'Allemagne et 34 % pour l'Italie).

Compte tenu de ces imprécisions, l'écart de TVA n'est pas utilisé comme un indicateur de performance fiscale en France, contrairement au Royaume-Uni où il est suivi comme un indicateur budgétaire par le comité budgétaire indépendant chargé de l'élaboration des prévisions de recettes fiscales, l'*Office for Budget Responsibility*.

b) Un indicateur de rendement particulièrement faible

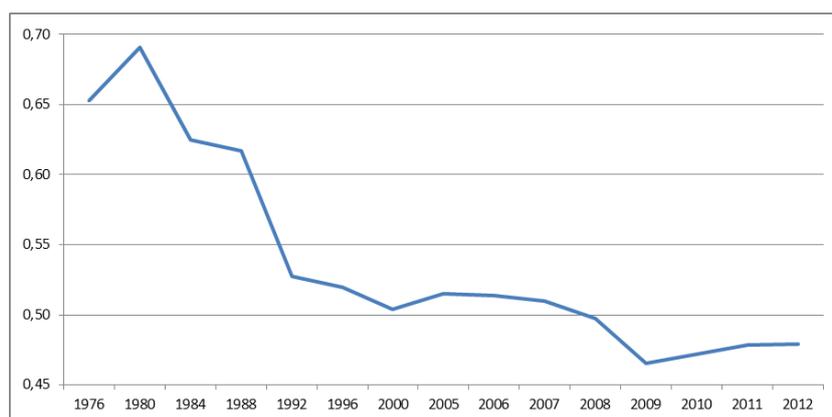
Selon le calcul réalisé par l'OCDE¹¹⁵, la France affiche un indicateur de rendement (*VRR*) de 0,48, nettement inférieur à celui de la moyenne des pays de l'OCDE (0,55). Ceci signifie que seuls 48 % de la recette de TVA potentielle est effectivement recouvrée et que 52 % de ce potentiel n'est pas encaissé. De même, le cabinet CASE évalue, pour le compte de la Commission européenne, le *VRR* moyen au cours de la période 2009-2012 à un niveau légèrement inférieur (0,44), soit un taux d'érosion de la recette potentielle de 56 %. La dégradation du rendement potentiel de la TVA est quasi-constante depuis les années 1980. Depuis la suppression du taux majoré de TVA en 1992¹¹⁶, la baisse du *VRR* est certes plus faible, mais constante, en passant sous le seuil de 50 % de recette potentielle effectivement recouvrée en 2008.

¹¹⁴ Qui avait signalé des erreurs manifestes à hauteur de 9 Md€.

¹¹⁵ OCDE, *Consumption tax trends*, 2014.

¹¹⁶ Le coefficient de 0,69 en 1980 calculé par l'OCDE paraît très élevé (notamment parce que le secteur public et le secteur financier demeuraient hors champ et qu'il existait déjà un taux réduit) et sans doute déformé par l'application du taux majoré de TVA : le calcul de l'OCDE n'a probablement pas neutralisé l'incidence sur la recette effective du produit du taux majoré, ce qui contribue sans doute à surévaluer le coefficient de *VRR* jusqu'en 1992.

Graphique n° 18 : Évolution de l'indicateur de rendement de la France

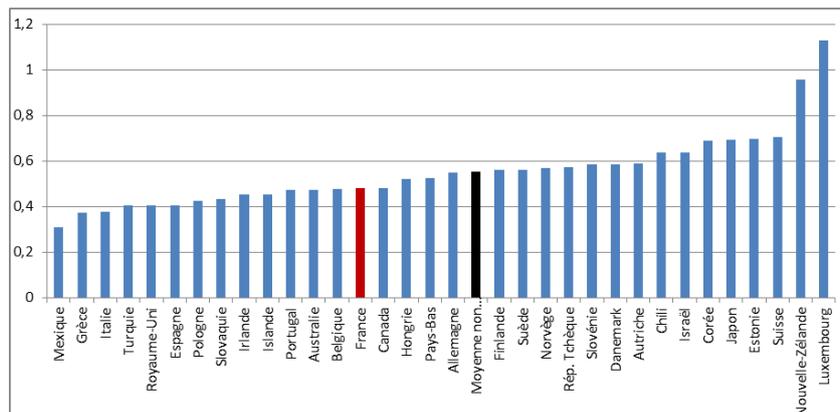


Source : OCDE, *Consumption tax trends* (2014).

Cette dégradation progressive du ratio de rendement de la TVA est due à l'extension progressive de l'assiette des taux réduits, à des exonérations mais également à des dépenses fiscales. La modification de la structure de la consommation des administrations publiques et du secteur financier, aujourd'hui en grande partie non soumis à la TVA mais intégrés au calcul du VRR, expliquent une large part de la faiblesse de ce ratio. Enfin, d'autres facteurs peuvent contribuer à expliquer cette baisse, comme les seuils élevés des franchises en base (*cf. infra*), ou l'évasion des bases en fonction du lieu de taxation à la TVA des services.

Selon les données de l'OCDE, le Royaume-Uni a un coefficient de VRR (0,40) plus faible que celui de la France. Celui-ci résulte de la forte utilisation de taux zéro sur de nombreux produits qui sont taxés en France au taux super-réduit ou au taux réduit¹¹⁷, mais également du plus grand poids du secteur financier. L'Allemagne a un coefficient de VRR de 0,55, traduisant un moindre recours aux taux réduits, de manière cohérente avec le résultat du calcul de l'écart entre le taux moyen pondéré de TVA en Allemagne et le taux nominal normal (*cf. supra*).

¹¹⁷ Le Royaume-Uni dispose d'un taux moyen pondéré de TVA légèrement plus élevé (15,35 %) que celui de la France (14,77 %) en 2013.

Graphique n° 19 : L'indicateur de rendement dans l'OCDE (2012)

Source : OCDE, *Consumption tax trends* (2014).

Au sein de l'OCDE, le calcul du VRR permet de faire apparaître l'impact des mesures d'exonérations, des secteurs hors champ et des taux réduits sur l'efficacité du rendement de la TVA. Il peut ainsi exister un décalage très fort entre le taux nominal et le rendement potentiel de la TVA. Ainsi, le Japon a un taux de TVA faible, mais un niveau de VRR élevé dû à l'absence de taux zéro ou de taux réduits. L'Australie et le Portugal ont un ratio de VRR identique alors que leurs taux normaux de TVA ont plus de 10 points d'écart. La Nouvelle-Zélande quant à elle dispose d'un coefficient de VRR proche de 1 (0,96 en 2012) en raison d'une assiette de TVA très large, notamment parce qu'elle taxe le secteur public y compris le secteur public local, et parce qu'elle ne dispose que de très peu d'exonérations et fait un usage restreint du taux zéro.

La Goods and Services Tax en Nouvelle-Zélande

La *Goods and Services Tax* (GST) a été instaurée en 1986 et s'est substituée à de nombreuses taxes indirectes existantes dont la taxe sur la consommation qui présentait une assiette particulièrement étroite.

La GST se caractérise par une assiette large, peu de biens ou services étant non imposés ou exonérés (services financiers, immobiliers locatifs, transactions foncières, etc.). Les administrations publiques sont assujetties à la GST. La Nouvelle-Zélande applique un taux unique de 15 % pour l'ensemble des biens et des services qui entrent dans le champ de la taxe.

La GST présente les principales caractéristiques de la TVA avec l'application des principes de destination et de déduction. Les entreprises dont la production taxable annuelle est inférieure à 60 000 NZD (34 000 €) peuvent bénéficier d'une franchise.

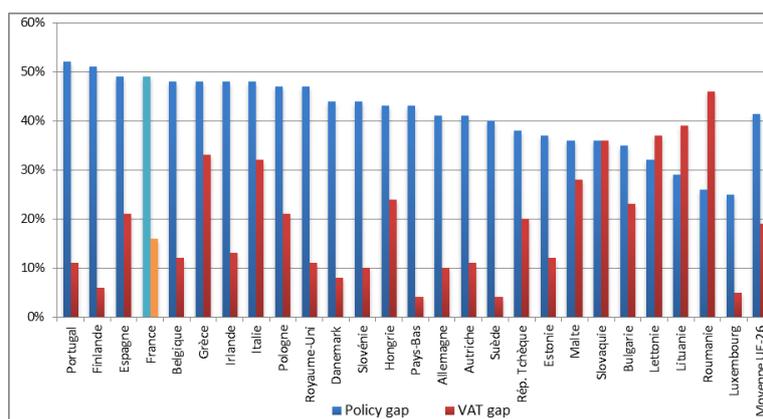
Le Luxembourg a quant à lui un positionnement très atypique en termes de niveau de *VRR*. Ce pays affiche un *VRR* supérieur à l'unité, en raison du poids des services financiers dans son économie, situés hors du champ d'application ou exonérés de la TVA et n'ouvrant pas droit à déduction, ainsi que de son positionnement dans les services électroniques du fait d'un taux de TVA particulièrement faible (15 % jusqu'au 31 décembre 2014). Aussi une partie de la TVA collectée au Luxembourg ne provient-elle pas d'une consommation domestique mais résulte de transactions transfrontalières taxées à la TVA au Luxembourg. La modification du régime juridique de taxation des services électroniques au 1^{er} janvier 2015 devrait conduire à la baisse du *VRR* luxembourgeois.

c) Un écart imputable aux mesures discrétionnaires

L'indicateur de rendement est complété par la mesure de l'écart discrétionnaire (ou *policy gap*) qui regroupe l'incidence sur la recette de TVA de l'ensemble des mesures législatives de taux (taux zéro, taux réduits), d'assiette (exonérations) ou de modalités de gestion (franchise en base) qui affectent le rendement de la TVA. La composante discrétionnaire de l'écart total de TVA peut être obtenue en soustrayant le *VAT gap* (ou écart de TVA « subi ») du ratio de rendement total (*VRR*) de la TVA.

Selon les évaluations du cabinet CASE pour la Commission européenne, la France a un ratio de *policy gap* parmi les plus élevés d'Europe (49 %), derrière le Portugal, la Finlande et l'Espagne.

**Graphique n° 20 : Policy gap et VAT gap dans l'UE
(moyenne 2009-2012)**



Source : CASE (2014).

En France, la composante discrétionnaire (49 %) représente environ les trois-quarts de l'écart total de TVA (56 %) selon les données analysées par CASE. La composante « subie » (*VAT gap*), composée principalement de la fraude, apparaît ainsi marginale au regard des mesures dérogatoires qui érodent le rendement de la TVA. Se fondant sur deux sources¹¹⁸, Keen (2013) évalue que la contribution des taux réduits et des exonérations à la composante discrétionnaire de l'écart total de TVA est sensiblement égale en France¹¹⁹.

C - Un rendement minoré par des mesures dérogatoires

1 - Une multiplicité de taux réduits

Dix taux de TVA sont applicables sur le territoire français. Outre les quatre taux applicables en France métropolitaine, six autres sont en

¹¹⁸ Alexandre Mathis, "VAT indicators", European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union, Working paper n° 2 /2004. Fabrizio Borselli, Salvatore Chiri et Ettore Romagnano, « Patterns of reduced rates in the European Union », *International VAT monitor*, janvier-février 2012.

¹¹⁹ Michael Keen, « The anatomy of VAT », IMF working paper, Fiscal Affairs Department, mai 2013. Sur la base des deux articles évoqués précédemment, l'auteur estime que la composante taux pourrait représenter entre 26 et 30 % de l'écart discrétionnaire, et que la composante exonérations pourrait représenter entre 26 et 22 % de l'écart total.

vigueur, dont deux pour la Corse et trois pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion. Les autres collectivités d'outre-mer ne sont pas dans le champ de la TVA applicable en France au sens du code général des impôts.

Tableau n° 5 : Taux de TVA applicables en France en 2015

	Taux normal	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit
France (hors Corse, DOM et COM)	20 %	10 %	5,5 %	2,1 %
Corse	20 %	10 %	5,5 % 2,1 %	0,90 %
	13 % (produits pétroliers)			
Guadeloupe, Martinique, Réunion	8,5 %	2,1 %	2,1 % 1,75 %	1,05 %
Guyane, Mayotte	TVA non appliquée	TVA non appliquée	TVA non appliquée	TVA non appliquée

Note : les cases bleutées correspondent aux taux réduits.

Source : Code général des impôts.

Le taux normal, qui représente environ 65 % de l'assiette taxable de TVA¹²⁰, apporte 84 % de la recette nette de TVA selon les retraitements issus de la comptabilité nationale. La contribution du taux normal à la recette nette est plus faible pour les ménages (82 %, pour une assiette de TVA à taux normal de 61 %) en raison de l'application plus nombreuse de taux réduits qui leur sont destinés que pour les autres secteurs. Le secteur des administrations publiques est le principal contributeur au taux super-réduit de 2,1 % principalement en raison de l'application de ce taux aux médicaments remboursables.

¹²⁰ Jean-Alain Andrivon, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Tableau n° 6 : Décomposition de la recette budgétaire de TVA nette par taux en métropole en 2014

Ensemble	Montant (en Md€)	%
Recette nette totale	138,35	100 %
Taux normal (20 %)	116,35	84 %
Taux intermédiaire (10 %)	10,97	8 %
Taux réduit (5,5 %)	9,63	7 %
Taux super-réduit (2,1 %)	0,81	1 %

Source : CPO, à partir du modèle TVA de la DG Trésor et de la comptabilité nationale 2012 (base 2010) à législation 2014.

2 - L'importance des mesures dérogatoires

L'ensemble des mesures dérogatoires relatives à la TVA peuvent être évaluées à 145 en nombre en adoptant une approche extensive des exonérations à portée sectorielle, dont 58 ont fait l'objet d'une évaluation financière. 41 d'entre elles sont classées en « dépenses fiscales »¹²¹ dans le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances de l'année. À celles-ci s'ajoutent 23 mesures non considérées comme des dépenses fiscales, mais identifiées spécifiquement comme « *[n'étant pas] actuellement classées comme des dépenses fiscales* », ainsi qu'une mesure de « *modalité de calcul de l'impôt* ». En outre, l'incidence financière de la non-application de la TVA en Guyane et à Mayotte n'est pas identifiée dans les documents budgétaires, ni même de nombreuses mesures sectorielles d'exonération.

Les incohérences dans la présentation des mesures dérogatoires

Le classement des taux réduits de TVA entre dépenses fiscales et dépenses non fiscales présente des incohérences.

Les taux réduits et intermédiaires de TVA font l'objet d'une présentation annuelle dans le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens consacré aux dépenses fiscales et annexé au projet de loi de finances annuelle. La difficulté est que la doctrine budgétaire administrative distingue les taux réduits considérés comme des dépenses fiscales, et les taux réduits qui « *ne sont pas assimilés à des dépenses fiscales* », pour reprendre les termes du rapport annuel¹²².

¹²¹ Les dépenses fiscales sont des régimes fiscaux dérogatoires qui représentent des charges pour le budget de l'État, au même titre que les dépenses budgétaires.

¹²² Cette distinction se base, selon la définition des dépenses fiscales inscrite dans le rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens : « *Les dépenses fiscales s'analysent*

Concernant plus spécifiquement la TVA, le critère de distinction entre les taux réduits considérés comme des dépenses fiscales et ceux qui ne le sont pas est défini de manière relativement flou. En effet, le critère posé est le suivant :

- ne sont pas assimilables à une dépense fiscale les taux réduits destinés à favoriser l'accès à un produit de base (logique redistributive et/ou d'équité orientée vers le consommateur) ;

- sont en revanche classées dans la catégorie des taux réduits les dépenses fiscales visant à soutenir un secteur d'activité (logique de subvention et d'aide des opérateurs économiques) ou à développer un comportement (logique incitative « pigouvienne »).

Le partage entre les taux réduits assimilés à des dépenses fiscales par rapport à ceux qui ne le sont pas est incohérent. Par exemple, il est difficilement compréhensible que le taux de TVA réduit applicable aux biens alimentaires ne soit pas assimilé à une dépense fiscale, alors que le taux super-réduit applicable aux médicaments remboursables est considéré comme une dépense fiscale et qu'il s'agit, tout comme pour l'alimentation, d'un bien de première nécessité.

Au-delà du caractère « aléatoire » de cette classification, une difficulté supplémentaire réside dans la méconnaissance du coût et de l'efficacité de ces taux réduits exclus de la liste des dépenses fiscales : ceux-ci ne sont en effet pas l'objet d'une évaluation du coût qu'ils génèrent en termes de moindres recettes pour les finances publiques. L'État est donc dans l'incapacité d'apprécier l'intérêt et l'efficacité de ces mesures au regard des objectifs fixés initialement lors de leur mise en œuvre.

Le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2016 évalue les dépenses fiscales associées à la TVA à 17,57 Md€. Elles sont portées à 22,88 Md€ si l'on prend systématiquement comme référence, pour calculer le manque à gagner dû aux taux réduits, le normal de 20 %¹²³. Selon les évaluations du CPO, le montant des mesures dérogatoires non classées en dépenses

comme "des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français". Toute mesure impliquant une perte de recettes pour le budget de l'État n'est donc pas une dépense fiscale ; qualifier une mesure de "dépense fiscale" suppose de se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait. Mais cette norme n'est pas définie de façon intangible.»

¹²³ Le tome II du rapport relatif aux voies et moyens peut retenir un autre taux réduit pour mesurer le coût de la mesure.

fiscales s'élèverait à 24,7 Md€, portant ainsi le coût pour le budget de l'État de l'ensemble des mesures dérogatoires en matière de TVA à 47,6 Md€.

Tableau n° 7 : Synthèse des mesures dérogatoires relatives à la TVA

Nature des mesures dérogatoires	Nombre	Montant V&M (M€)	Montant CPO (M€)
Taux réduit	19	12 167	12 247
Taux particuliers	6	2 932	7 318
Régimes particuliers	4	385	380
Taux réduits outre-mer	2	1 392	1 974
Exonérations Outre-Mer	3	181	181
Exonérations à caractère social	3	502	649
Autres exonérations	4	10	132
Sous-total dépenses fiscales	41	17 569	22 882
Mesures de taux listées mais non classées en dépenses fiscales	23	n/a	24 130
Mesure de gestion de l'impôt déclassée des dépenses fiscales	1	n/a	370
Non-application en Guyane	1	n/a	180
Non-application à Mayotte	1	n/a	nc
Mesures de taux non listées et non évaluées	11	n/a	nc
Mesures d'exonérations sectorielles non évaluées	65	n/a	nc
Autres	2	n/a	21
Sous-total autres mesures dérogatoires	104	n/a	24 701
Total général	145	n/a	47 583

Note : L'évaluation du CPO est fondée sur le coût de la mesure en comparaison de l'application du taux normal de TVA.

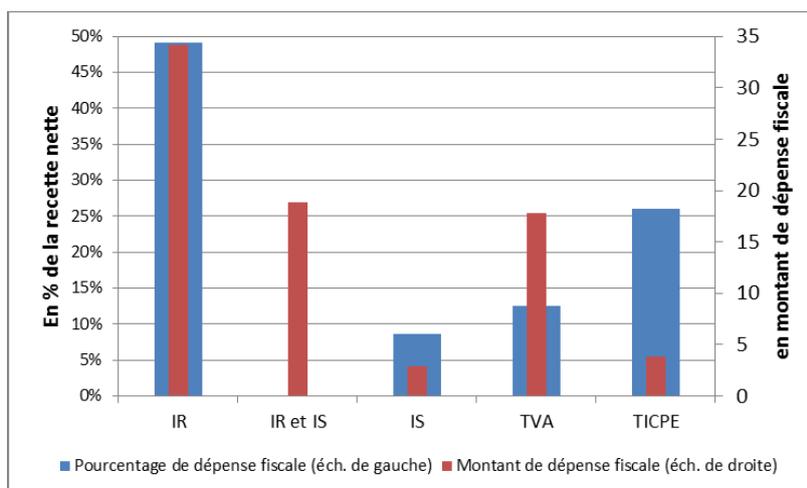
Source : CPO, d'après le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens (V&M dans le tableau) annexé au PLF pour 2016, direction de la législation fiscale, Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011).

Les dépenses fiscales en matière de TVA représentent 21,76 % de la totalité des dépenses fiscales (81,93 Md€). La dépense fiscale de TVA rapportée à la recette nette (12,5 % en 2015) paraît faible en comparaison avec le poids des dépenses fiscales dans les autres impôts (IR seul 49,2 % ; IR+IS : 36,1 %¹²⁴ ; TICPE : 26,1 %). Cependant cette

¹²⁴ Le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens ne ventile pas toutes les dépenses fiscales entre IR et IS, notamment celles relatives aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices

faiblesse relative doit plus à l'absence d'exhaustivité des dépenses fiscales prises en compte et à leur sous-évaluation qu'à une moindre utilisation des mesures dérogatoires de TVA.

Graphique n° 21 : Utilisation des dépenses fiscales par principaux impôts en 2015



Source : CPO (données : projet de loi de finances pour 2015, tomes I et II de l'Évaluation des voies et moyens).

Les dix dépenses fiscales les plus coûteuses représentent 86 % de la totalité des dépenses fiscales afférentes à la TVA. Six d'entre elles ont un coût supérieur à 1 Md€, dont trois concernent le logement pour un montant de 6,14 Md€ : l'application du taux intermédiaire sur les travaux ainsi que l'application du taux réduit sur les travaux de rénovation énergétique représentent 4,71 Md€, tandis que le taux réduit de TVA sur le logement social atteint 1,43 Md€.

Depuis 2006, le nombre de dépenses fiscales recensées dans le rapport sur l'évaluation des voies et moyens a recommencé à croître, passant de 38 à 41. La faible progression du nombre de dépenses fiscales au cours de la période 2006-2015 masque en réalité une forte augmentation de leur montant, puisque leur coût moyen a plus que doublé entre 2001 (204 M€) et 2015 (435 M€), notamment en raison de la création de quelques dépenses fiscales nouvelles très importantes au cours

agricoles. L'évaluation du crédit d'impôt recherche et du crédit d'impôt compétitivité emploi n'est ainsi pas ventilée entre IR et IS.

de la période, dont l'application du taux réduit (puis du taux intermédiaire) sur la restauration en 2009.

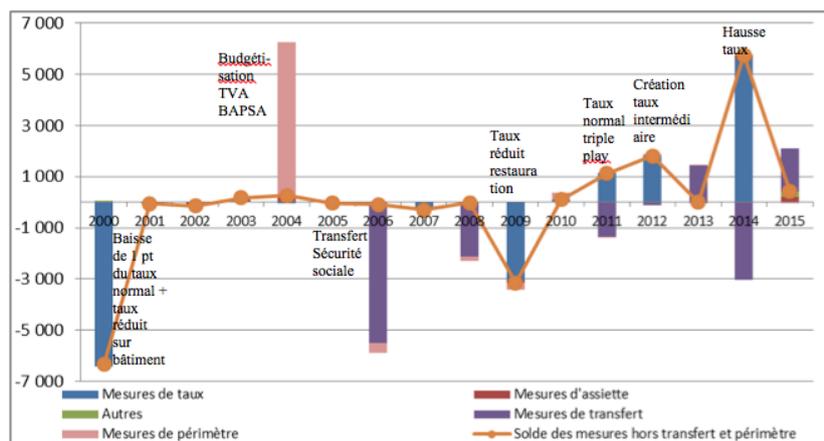
Tableau n° 8 : Évolution du nombre et du montant des dépenses fiscales relatives à la TVA (2001-2015)

	Nombre de dépenses fiscales	Montant des dépenses fiscales (en Md€)
2001	45	9,31
2002	45	9,74
2003	45	10,51
2004	43	10,55
2005	43	11,95
2006	38	12,19
2007	39	12,78
2008	42	14,22
2009	42	14,93
2010	42	17,54
2011	39	18,28
2012	42	17,28
2013	41	17,55
2014	41	17,98
2015	41	17,83
2016	41	17,57

Source : Direction de la législation fiscale, évaluation des PLF successifs, calcul selon la méthodologie retenue par le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens.

Sur les 41 dépenses fiscales recensées par le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens en matière de TVA, 19 concernent des taux réduits et représentent 70 % du montant total des dépenses fiscales concernées. Si l'on y ajoute les dépenses fiscales liées à l'application du taux particulier à 2,1 % (3,0 Md€ selon le Gouvernement et 7,3 Md€ selon le CPO en utilisant systématiquement comme référence de calcul le taux normal de 20 %), les taux réduits représentent 85 % des dépenses fiscales recensées.

Graphique n° 22 : Incidence des mesures de TVA en année pleine sur le budget de l'État par type de mesures (en M€ courants)



Source : CPO (données : projets de lois de finances des années 2000 à 2015¹²⁵)

D - Un rendement fragilisé par la fraude

La TVA est victime de mécanismes frauduleux de plus en plus perfectionnés alors que le principe de paiement fractionné était supposé prévenir le risque de non-reversement de l'impôt au Trésor public.

1 - Le phénomène de fraude à la TVA

a) Une notion complexe à définir

Au sens strict, la fraude fiscale correspond au délit défini à l'article 1741 du code général des impôts défini comme la soustraction ou la

¹²⁵ La présentation des mesures dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens a été retraitée pour faire apparaître l'incidence en année pleine des mesures prises l'année considérée. Ont ainsi été additionnées l'incidence financière en année N et l'incidence financière résiduelle de la mesure considérée les années suivantes. Cette incidence peut donc être différente de celle publiée l'année considérée dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens. De plus, les différentes mesures ont été identifiées en fonction de leur nature : mesures de taux (augmentation/diminution générale des taux ou augmentation/diminution sectorielle des taux) ; mesures d'assiette (exonération/suppression d'exonération ou modification des plafonds de franchise en base) ; autres (incidence des évolutions de TIPP-TICPE) ; mesures de transfert ; mesures de périmètre.

tentative de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de tout ou partie de l'impôt constituée en cas :

- d'omission volontaire d'accomplissement d'un acte déclaratif dans les délais prescrits ;
- de dissimulation volontaire d'une part des sommes sujettes à l'impôt ;
- d'organisation de l'insolvabilité ou de mise en place d'obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ;
- ou de tout autre agissement frauduleux.

Entendue au sens large, la fraude concerne toutes les pratiques susceptibles de donner lieu à l'application de sanctions fiscales à caractère pécuniaire et administratif prévues par différentes dispositions du code général des impôts en cas d'insuffisance de déclaration, de défaut ou de retard dans leur production, d'omissions ou d'inexactitudes dans les documents produits.

La frontière entre irrégularité et fraude demeure cependant difficile à établir et il convient de distinguer différents concepts selon la typologie retenue par le CPO en 2007. En effet, un rappel relatif à une erreur commise sur la date d'éligibilité de la taxe peut être considéré comme un simple décalage en termes de recettes pour l'État. Le principal avantage retiré par l'entreprise est alors le gain en trésorerie. Cette même erreur commise de façon systématique peut cependant constituer une infraction délibérée de l'assujetti susceptible d'être sanctionnée par des pénalités financières.

Les différents concepts autour de la fraude fiscale

L'*irrégularité* regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi. Il s'agit en fait de la traduction en français de l'expression *non compliance*, telle qu'elle a été retenue par l'OCDE.

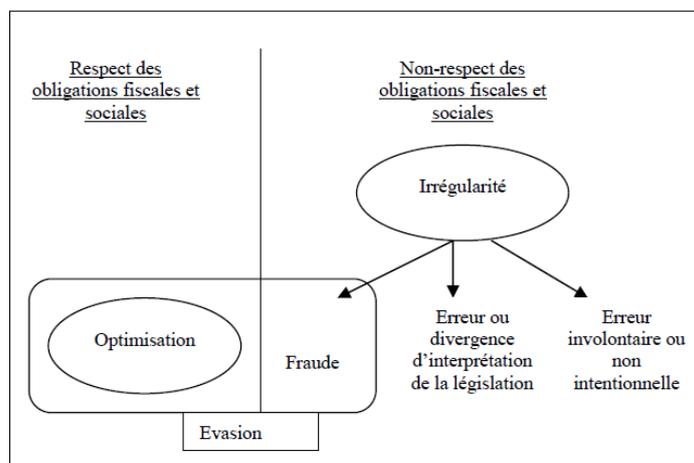
La *fraude* suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement. Pour reprendre une définition utilisée par le Conseil des impôts en 1977, « *il y a fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré* ». La fraude est donc un sous-ensemble de l'irrégularité.

Ces deux notions ne doivent pas être confondues avec l'*optimisation*, qui concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt ou de cotisations qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoires.

L'optimisation consiste donc à tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou son imprécision et y compris en l'interprétant dans un sens que le législateur n'avait pas nécessairement prévu, pour réduire les prélèvements dus, tout en restant dans la légalité. L'optimisation consiste donc, pour le contribuable, à faire le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires et à profiter de certains effets d'aubaine générés par la combinaison de plusieurs dispositions.

Contrairement à la fraude, l'optimisation n'est donc pas légalement répréhensible, même si elle soulève des questions d'équité lorsqu'elle dépasse un certain niveau et aboutit à une forte diminution des prélèvements normalement dus. Néanmoins, le législateur et l'administration ont, dans la plupart des cas, la possibilité de mettre fin aux pratiques d'optimisation en modifiant les règles en vigueur, alors qu'un changement de la législation n'est pas suffisant pour mettre fin à des comportements de fraude.

L'*évasion* qualifie l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. A l'inverse, s'il s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérations, l'évasion s'apparentera à la fraude¹²⁶. La CJUE a souligné que la notion d'évasion correspond à un phénomène objectif tandis que la notion de fraude contient un élément intentionnel de l'assujetti¹²⁷.



Source : CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, 2007.

¹²⁶ Il est à noter qu'en anglais l'expression *tax evasion* désigne une pratique illégale alors que *tax avoidance* correspond à une pratique légale.

¹²⁷ Cf. CJUE, aff. C-138-86, arrêt du 12 juillet 1998, *Direct Cosmetics*.

b) Des fraudes multiples de plus en plus complexes

L'analyse des ressorts économiques de la fraude montre un contexte favorable à une augmentation du phénomène. Trois facteurs au moins sont susceptibles d'encourager la fraude à la TVA :

- le niveau général des prélèvements obligatoires qui crée un environnement propice au développement de l'activité dissimulée ;
- la complexité de l'impôt en raison de la multiplicité des régimes, des taux et des règles de déduction, de nature à générer un sentiment d'injustice et d'arbitraire chez les redevables ;
- le développement des nouvelles technologies.

S'il est difficile de présenter de façon exhaustive l'ensemble des schémas de fraude tant ils sont nombreux et complexes, plusieurs constats peuvent être tirés des fraudes détectées par l'administration fiscale :

- la fraude à la TVA concerne aussi bien les relations entre assujettis (dites « *B to B*¹²⁸ ») que celles entre assujettis et consommateurs finaux (dites « *B to C*¹²⁹ ») ;
- la fraude est présente dans tous les secteurs de l'économie même si elle se concentre plus spécifiquement sur certains d'entre eux ;
- certaines fraudes pourtant déjà connues, comme les carrousels de TVA, continuent de grever les recettes de l'État ;
- les fraudeurs utilisent des moyens techniques de plus en plus sophistiqués pour masquer leurs opérations aux yeux de l'administration ;
- le développement de l'économie numérique offre aujourd'hui de grandes potentialités de fraude ;
- il existe une interpénétration entre la délinquance économique et financière et le banditisme de droit commun.

Les carrousels de TVA fournissent un exemple symptomatique d'une fraude à la TVA intracommunautaire dont les mécanismes sont identifiés par les services en charge du contrôle fiscal mais qui donne encore lieu à d'importants rappels de taxe par la direction nationale des

¹²⁸ Sigle utilisé pour les relations *business to business*.

¹²⁹ Sigle utilisé pour les relations *business to consumer*.

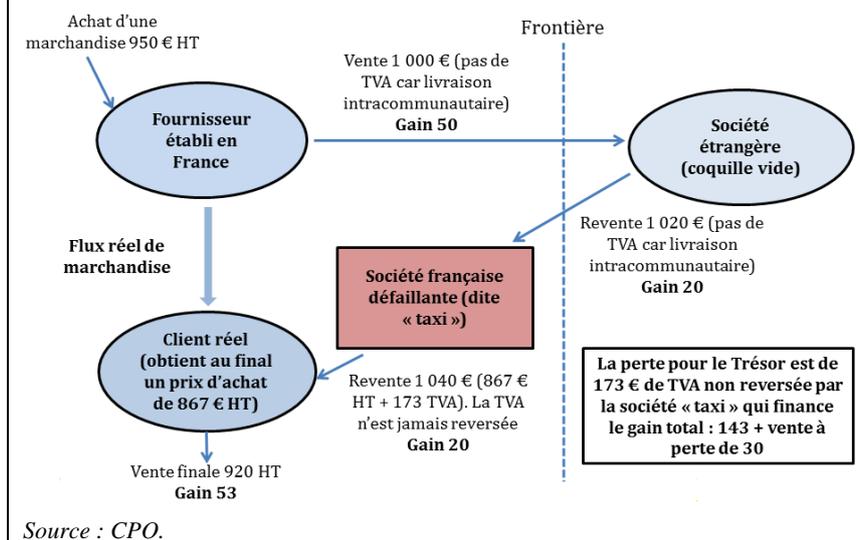
enquêtes fiscales (DNEF). Très variables d'une année à l'autre, ils se sont établis à 985,8 M€ en 2013 et 73,6 M€ en 2014.

Les fraudes « carrousels »

La fraude « carrousel », complexe à démanteler, s'avère assez basique dans ses modalités de mise en œuvre puisqu'elle repose sur un principe juridique simple d'exonération à la TVA des livraisons intracommunautaires dans le pays de départ des marchandises avec corrélativement une autoliquidation de la taxe par l'acquéreur dans le pays d'arrivée. Elle peut n'impliquer qu'un nombre réduit d'acteurs (au moins trois opérateurs économiques) basés dans seulement deux États membres.

Ainsi, dans sa forme la plus simple, le processus de fraude se décompose de la façon suivante :

- une vente intracommunautaire de marchandises entre assujettis ;
- l'interposition d'une société (société B) entre le vendeur (société A) et l'acheteur final (société C), qualifiée de « taxi » chargée d'acquiescer, fictivement ou non, les marchandises, d'autoliquider la TVA relative à cette acquisition intracommunautaire, puis de facturer les biens à l'acquéreur final en appliquant la TVA ;
- un non reversement de la TVA facturée par la société taxi, elle devient alors défaillante au regard de ces obligations de paiement ;
- une déduction par l'acheteur final (société C) de la TVA facturée par la société taxi.



L'impact budgétaire pour l'État intervient au moment de la déduction par l'acheteur final de la TVA facturée mais non reversée par la société taxi. Outre cette perte nette pour l'État, le gain réalisé par l'acheteur final lui permet de retirer un avantage concurrentiel indu.

Par ailleurs, le processus peut faire l'objet de plusieurs « boucles » qui démultiplient l'effet de la fraude ou de l'interposition d'une ou plusieurs sociétés intermédiaires, complices ou non, afin d'opacifier le schéma.

Autrefois concentrés dans certains secteurs spécifiques (comme la téléphonie ou les composants électroniques), les carrousels visent désormais potentiellement tous les secteurs d'activité (métaux, ustensiles, ameublement, etc.) et profitent de l'essor des services électroniques.

L'importance de la perte fiscale pour l'État a trouvé une illustration forte en 2009 avec la fraude aux quotas carbone de CO₂ qui, selon la Cour des comptes¹³⁰, a coûté à la France environ 1,6 Md€. Cette fraude, facilitée par un défaut de régulation du marché, avait également mis en exergue plusieurs fragilités dans le système de contrôle français, notamment un cloisonnement entre les services de l'État et une inadaptation des méthodes de contrôle habituelles.

Les fraudes sur le non-reversement de la taxe acquittée par les consommateurs finaux se développent dans de multiples secteurs. La fraude sur les véhicules d'occasion est probablement l'une des plus visibles par les particuliers en ce qu'elle concerne un bien de consommation courante et permet à certains opérateurs de proposer des véhicules à des consommateurs finaux à des prix sensiblement inférieurs aux prix du marché. Dans ce schéma, les fraudeurs détournent abusivement le régime de taxation sur la marge destiné aux ventes de biens d'occasion qui permet d'acquitter la TVA sur la seule marge réalisée par l'opérateur. Les résultats enregistrés par l'administration fiscale dans ce domaine sont en constante progression au cours de la période 2010-2013 (12,4 M€ de droits rappelés en 2010 et 43,6 M€ en 2013).

Les contrôles fiscaux conduits sur les officines pharmaceutiques en 2011-2012 ont permis de mettre en évidence l'usage par certains commerçants de logiciels frauduleux permettant de minorer le chiffre d'affaires déclaré et de réduire ainsi l'assiette de l'impôt, tant en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés que la TVA.

¹³⁰ Cour des comptes, *La gestion et le contrôle de la TVA*, février 2012.

Enfin, le développement de l'économie numérique¹³¹ a ouvert de nouvelles possibilités de fraude à la TVA. Il facilite la mise en relation de clients avec des revendeurs ou des prestataires, parfois domiciliés à l'étranger et peut générer plusieurs types de fraude comme des activités occultes d'achat-revente en ligne, notamment de particuliers qui exercent en réalité une activité non déclarée de commerçants ou la non-déclaration, par des opérateurs situés en dehors de l'Union européenne, des opérations réalisées sur le territoire de celle-ci.

c) Une estimation fragile

Les principales estimations disponibles divergent sensiblement et l'effort de l'administration pour estimer le phénomène est insuffisant. La fraude à la TVA s'établirait néanmoins à un niveau supérieur à 10 Md€.

Les différentes méthodes d'estimation de la fraude

Il existe deux approches pour mesurer la fraude à la TVA :

- celle de l'administration fiscale qui se fonde sur l'extrapolation des contrôles fiscaux (approche dite microéconomique)

Proposée par le CPO en 2007, cette méthode microéconomique consiste à extrapoler les résultats des contrôles ciblés. Elle s'accompagne cependant d'un double biais qui fragilise les résultats : un biais de sélection (ciblage sur les risques les plus importants) et un biais de détection (la fraude détectée peut être inférieure à la fraude réelle).

- celle des comptes nationaux qui se fonde sur les agrégats des comptes nationaux (approche dite macroéconomique)

Utilisée par l'Insee et la Commission européenne, cette méthode consiste à calculer, à partir des agrégats de la comptabilité nationale, l'écart entre le montant de TVA qui devrait être théoriquement perçu en appliquant la législation en vigueur et le montant de la TVA réellement perçu (« écart TVA »). L'objet principal de cette méthode n'est pas d'évaluer la fraude mais d'apprécier la correction à apporter au PIB correspondant à la fraude. Elle présente en outre plusieurs limites qui tiennent notamment à la bonne appréhension de l'économie souterraine par les comptes nationaux.

¹³¹ La mission réalisée par MM. Pierre Collin et Nicolas Colin en janvier 2013 évaluait la part du « cœur de l'économie numérique » dans l'économie à 5,2 % du PIB et 3,7 % des emplois en France, étant précisé que près de 80 % de l'économie française était concernée par l'économie numérique.

En 2007, le CPO soulignait déjà le caractère balbutiant et imprécis des travaux d'estimation de la fraude en France. Les données publiques les plus récentes proviennent de la Commission européenne qui estime l'écart TVA (*cf. supra*) dont la méthodologie est fortement critiquée par les administrations nationales. Pour autant, elles ne rendent publiques aucune estimation concurrente sur une base aussi régulière que la Commission européenne.

Tableau n° 9 : Comparaison des estimations de la fraude à la TVA et de l'écart TVA

	Antérieure à 2010	2010	2011	2012	2013
DGFIP	Entre 7,7 et 9,7 Md€ (2008)	-	-	-	-
CPO	Entre 7,3 et 12,4 Md€ (2007)	-	-	-	-
Insee (écart TVA)	13,9 Md€ (2009)	11,1 Md€	10,0 Md€	12,6 Md€	10,7 Md€
Commission européenne (écart TVA)	19,52 Md€ (2009)	12,57 Md€	10,57 Md€	14,8 Md€	14,1 Md€

Source : DGFIP, Insee, DNLF et communication de la Commission européenne : 2012 Update report to the study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States (septembre 2015).

Les derniers travaux publiés par la DGFIP en 2008, qui reposent sur l'approche microéconomique, estimaient la fraude entre 7,7 Md€ et 9,7 Md€. Aucune actualisation de ce chiffre n'a été rendue publique. Pourtant, la DGFIP et la DNLF ont conduit des travaux en vue d'une nouvelle estimation qui n'ont pas été communiqués au CPO. Ces travaux s'appuient sur l'exploitation de données statistiques selon une méthode issue de la recherche en économie¹³².

Jusqu'en 2012, les estimations nationales convergeaient vers une évaluation de la fraude à la TVA autour de 10 Md€, chiffre repris par la Cour des comptes dans son rapport précité. Dans la mesure où aucun élément ne permet d'accréditer un repli des comportements frauduleux dans notre pays, cette estimation peut être maintenue et considérée comme une borne basse de la fourchette.

En tout état de cause, il est regrettable que l'administration ne publie pas, sur une base régulière, d'estimation officielle de la fraude à la TVA. De tels travaux permettraient de mieux connaître la nature de la

¹³² Nicolas Joubert, « Processus de détection et d'évaluation de la fraude sociale », *Revue économique*, 2009/5, volume 60 (5), 1245 Cairn, p. 1235 à 1256.

fraude et son ampleur et de mobiliser les services pour mieux lutter contre le phénomène. Le Parlement a d'ailleurs souhaité compléter, à compter de 2015, son information avec la présentation, annuelle, par le Gouvernement, d'un rapport relatif à l'écart entre le montant des recettes réellement perçues et le montant théoriquement attendu en matière de TVA¹³³. Ce rapport pourrait être l'occasion d'isoler la part imputable à la fraude.

2 - Des marges de progrès en matière de lutte contre la fraude

a) Les résultats décevants du contrôle fiscal au regard des enjeux budgétaires

Les résultats du contrôle fiscal paraissent limités au regard des estimations disponibles de la fraude.

L'analyse des résultats du contrôle fiscal attestent d'une baisse de 12,3 % des droits totaux¹³⁴ rappelés au cours de la période 2009-2013 ainsi que du nombre de rappels de TVA (-14,8 %) et du nombre de dossiers comportant au moins un rappel de TVA (-17,0 %). L'extension de cette analyse à une période plus large de dix ans montre une tendance à la stagnation des droits rappelés autour de 3 Md€. En y ajoutant les droits rappelés consécutifs aux rejets de demande de remboursement des crédits TVA, qui sont d'une nature différente, la moyenne s'établit à 4 Md€ entre 2004 et 2014.

Tableau n° 10 : Évolution des résultats du contrôle fiscal (droits rappelés) entre 2004-2013

(En Md€)

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
2,9	2,8	2,8	3,3	3,1	3,3	2,8	3,0	3,4	2,9

Source : CPO sur la base des rapports publics de la Cour des comptes relatifs au budget de l'État au cours de la période 2009-2013 et des données sur les résultats du contrôle fiscal transmises par la DGFIP.

Les résultats obtenus en matière de TVA indiquent une sous-représentation de cet impôt dans les résultats du contrôle fiscal. Ainsi, les montants rappelés d'impôt sur les sociétés à la suite de contrôles sur

¹³³ Article 25 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

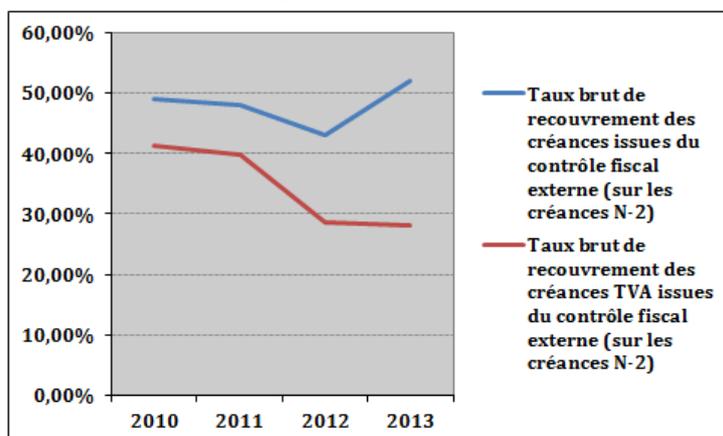
¹³⁴ Total des montants de la TVA rappelés en contrôle sur pièces et en contrôle sur place. La DGFIP y ajoute les rappels faisant suite à des rejets de remboursement de crédits TVA.

pièces et sur place (3,4 Md€ en 2013) sont supérieurs à ceux de TVA alors que ces deux grands impôts professionnels ne présentent pas les mêmes enjeux en matière de fraude.

Ce constat est corroboré par le faible pourcentage de droits rappelés en TVA par rapport aux recettes nettes totales qui oscille entre 2,1 et 2,6 % au cours de la période 2011-2013 alors que le ratio de droits rappelés en matière d'impôt sur les sociétés est systématiquement supérieur à 6,0 % sur la même période.

L'efficacité du contrôle fiscal en matière de récupération de la TVA éludée par les contribuables s'apprécie également à l'aune des montants effectivement recouverts. Pour ce faire, au cours d'une année N, la DGFIP dispose d'un indicateur de suivi du recouvrement des créances issues de contrôles réalisés au cours de l'année N-2. En 2013, les taux bruts de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal externe et du contrôle fiscal sur pièce se situent ainsi à des niveaux proches de 30 %, soit moins du tiers des créances totales¹³⁵. Sur la même période, ils demeurent constamment en-deçà des taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal tous impôts confondus.

Graphique n° 23 : Comparaison du taux de recouvrement de la TVA avec celui tous impôts en matière de contrôle fiscal

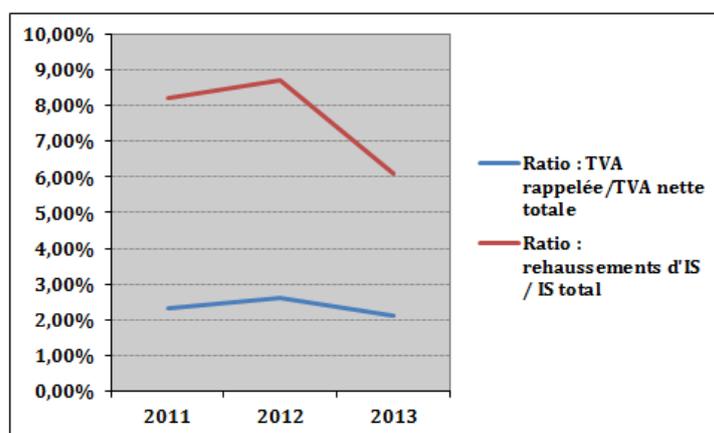


Source : CPO (données : DGFIP).

¹³⁵ Les taux nets se situent à des niveaux supérieurs, autour de 50 %, mais diminuent également au cours de la période 2010-2013.

Malgré la mise en place d'une direction dédiée à l'assistance internationale pour le recouvrement des créances fiscales, la direction des créances spéciales du Trésor, le nombre de demandes d'assistance émises par la France en matière de TVA a diminué au cours de la période 2010-2014. Les montants recouverts demeurent très faibles en comparaison des montants pris en charge et se situent autour de 1 %. Cette situation contraste avec l'augmentation, sur la même période, de plus de 50 % du nombre de demandes d'assistance reçues par la France.

Graphique n° 24 : Comparaison des ratios entre les rectifications opérées en IS et TVA par rapport aux montants nets de l'impôt



Source : CPO (données : DGFIP).

Enfin, les plaintes déposées par l'administration, sous le contrôle de la commission des infractions fiscales (CIF), pour fraude à la TVA connaissent une diminution. Au cours de la période 2010-2013, le nombre de plaintes pour fraude à la TVA a suivi une tendance inverse à celle constatée pour l'ensemble des plaintes pour fraude, diminuant de plus de 17 %, alors que le nombre total de plaintes augmentait de 3,8 %. Les plaintes pour fraude à la TVA constituent cependant la majorité des plaintes déposées pour fraude fiscale.

Tableau n° 11 : Les plaintes pour fraude fiscale, escroquerie et blanchiment de fraude fiscale

	2010	2011	2012	2013
Nombre de plaintes pour fraude fiscale (y compris « police fiscale »)	981	966	987	1 018
Dont plaintes pour fraude à la TVA	840	751	721	696
Nombre de plaintes pour escroquerie	73	94	100	114
Dont plaintes pour escroquerie à la TVA	69	91	92	107

Source : DGFIP, *parquet national financier*.

La diminution des plaintes pour fraude à la TVA s'explique, selon la DGFIP, par la baisse des plaintes déposées à l'encontre des entreprises du secteur du bâtiment qui représentaient une part significative du nombre total de plaintes. Or, pour faire suite à une recommandation de la Cour des comptes, la DGFIP a demandé aux services de contrôle de réduire ce type de plaintes au profit d'une diversification. Il serait souhaitable que cet objectif de diversification n'entraîne pas de baisse durable du nombre de plaintes en augmentant les efforts sur d'autres secteurs à risques.

En parallèle, le nombre de plaintes pour escroquerie à la TVA augmente. Si l'on cumule le nombre de plaintes pour fraude à la TVA et pour escroquerie à la TVA, la diminution est de 10,6 %, ce qui constitue un mauvais signal adressé aux fraudeurs. Cette situation est d'autant plus paradoxale que le nombre de dossiers présentés à la CIF ne cesse d'augmenter depuis 2011 et que le taux global de rejet de la CIF a diminué de près de 12 %.

À ces plaintes s'ajoutent celles relevant de l'initiative du ministère public en matière de blanchiment de fraude fiscale (*cf. infra*) mais il n'existe pas de statistiques disponibles.

b) Les difficultés de programmation des contrôles

Les opérations de contrôle exclusivement centrées sur la TVA – dites vérifications ponctuelles – affichent des rendements plus faibles que la moyenne. Au cours de la période 2010-2013, l'indicateur d'efficacité du niveau médian des résultats des vérifications ponctuelles TVA est systématiquement situé en dessous de celui de l'ensemble des vérifications à un niveau inférieur de près de 13 %.

Les vérifications préalables à un remboursement de crédit de TVA, dont la sécurisation est indispensable au regard des risques élevés de fraude et des montants en jeu pour le budget de l'État (50 Md€), diminuent de façon inquiétante. Leur nombre a diminué de 23 % au cours

de la période 2010-2013, passant de 1 746 à 1 342. Les droits rappelés ont suivi la même tendance, passant de 100 M€ à 81 M€.

Les diligences effectuées par les services du contrôle fiscal ne sont pas nécessairement proportionnelles aux risques de fraude. Le nombre d'opérations est déséquilibré en fonction des différents régimes d'imposition de TVA. En effet, la part des contrôles opérés sur les entreprises relevant du régime réel normal représente environ 65 % des contrôles alors qu'elles ne représentent que 26 % du total des entreprises. En pratique, les sociétés soumises au régime simplifié s'avèrent être des vecteurs non négligeables de la fraude et il est donc dommageable pour le Trésor que le pourcentage de sociétés vérifiées dans cette catégorie soit trois fois plus faible que pour les sociétés soumises au régime normal.

De même, la détection des activités occultes représente de façon récurrente moins de 3 % des contrôles ce qui prouve également la mauvaise connaissance de cette catégorie de fraudeurs.

La faible connaissance de la fraude (*cf. supra*) constitue l'une des difficultés en matière de programmation des contrôles. En effet, aucune cartographie des zones géographiques sensibles ou des différents schémas de fraude n'est disponible. Il conviendrait d'établir une cartographie et une typologie sectorielle de la fraude à la TVA afin de mieux apprécier l'efficacité de l'allocation des moyens dédiés au contrôle fiscal et leurs résultats.

La troisième partie du présent rapport expose les mesures récemment mises en œuvre pour améliorer la programmation des contrôles. Elle propose également des orientations pour mieux lutter contre la fraude.

III - Un impôt simple dans son principe mais en pratique de plus en plus complexe

Si elle est simple dans son principe, la TVA est devenue plus complexe dans son application. Or l'exigence de simplicité est supérieure pour la TVA à ce qu'elle est pour les impôts directs, dès lors qu'elle frappe toutes les transactions et donne lieu, en règle générale, au dépôt de déclarations et à des versements mensuels. Au regard de cette exigence particulière, le système de TVA est devenu plus complexe depuis quinze ans malgré les mesures de simplification récemment adoptées.

A - Une complexité source d'insécurité juridique et de subjectivité

Le montant de TVA à acquitter est déterminé au terme d'une série d'analyses portant sur le champ d'application de la taxe, le lieu de taxation des opérations, leur caractère imposable ou exonéré, le taux applicable, le redevable de la taxe, ainsi que sur le montant du droit à déduction des opérations d'amont.

Les différents cas de figure ne peuvent, par construction, être traités dans la directive ou dans la loi, ce d'autant que les opérations économiques sont toujours plus complexes et plus internationalisées. Si, au fil des années, l'administration et le juge ont précisé, sans avoir toutefois toujours gagné en clarté, le sens de notions figurant dans la directive, certaines questions continuent de poser de réelles difficultés pour les redevables et appellent des réponses, souvent au cas par cas, de la part de l'administration fiscale.

Selon la Commission européenne, les coûts de conformité à la législation pour les entreprises sont évalués entre 2 % et 8 % des montants de TVA perçus¹³⁶.

1 - L'application des taux réduits

Les entreprises, quelle que soit leur taille, peuvent être confrontées à des difficultés liées au périmètre d'application des taux réduits dont les règles sont devenues particulièrement complexes et nuisent à l'objectivité de l'impôt.

C'est notamment le cas des taux applicables dans le secteur agro-alimentaire. Si les produits sont généralement soumis au taux réduit de 5,5 %, ce dernier ne s'applique pas aux produits alimentaires à livrer ou à emporter préparés en vue d'une consommation immédiate.

¹³⁶ Communication de la Commission européenne sur l'avenir de la TVA du 6 décembre 2011 : *Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique*, COM(2011) 851.

La difficulté de l'application des taux : deux illustrations

<p>Le taux applicable à un sandwich vendu par un assujetti... ... à un consommateur final est de 10 % ; ... à un consommateur final dans le cadre d'une formule avec une boisson alcoolisée est de 20 % ; ... à un autre assujetti est de 5,5 % ; ... à un élève dans un lycée est exonéré ; Le taux applicable à une pizza vendue par un assujetti... ... surgelée à un consommateur est de 5,5 % ; ... surgelée à un consommateur avec possibilité de cuisson sur place est de 10 % ; ... surgelée livrée à domicile est de 5,5 % ; ... chaude livrée à domicile est de 10 % .</p>
--

C'est également le cas du chocolat. À l'instar du caviar et des matières grasses végétales (dont la margarine), les produits de chocolat sont soumis au taux normal, à l'exception de certains comme le chocolat de ménage au lait, les bonbons de chocolat, les fèves de cacao ou le beurre de cacao qui sont admis au taux de 5,5 %.

En prenant en compte l'intention du vendeur¹³⁷, l'usage du produit¹³⁸ ou la qualité de l'acquéreur¹³⁹, le législateur a introduit une dimension subjective dans l'application des taux, éloignant la TVA d'un impôt réel, s'appliquant de façon uniforme aux biens concernés, quel que soit leur usage, leur finalité ou leur acquéreur.

Du point de vue du redevable, l'application d'une multitude de taux à des opérations similaires constitue une charge administrative non négligeable (paramétrage des logiciels de facturation). Au surplus, l'application inadéquate d'un taux réduit peut entraîner de lourdes conséquences pour les redevables de bonne foi dans l'hypothèse d'un redressement. C'est la raison pour laquelle le périmètre d'application des taux réduits constitue le premier motif de demande de rescrit.

¹³⁷ En matière d'appareils pour handicapés, le taux dépend de l'inscription ou non sur la liste des produits et prestations remboursables.

¹³⁸ En matière de produit alimentaire, le taux dépend en droit du lieu de consommation du produit.

¹³⁹ En matière de logement social ou intermédiaire, le taux dépend de l'acquéreur ou du preneur.

Dans un souci de simplification et d'objectivation de l'impôt, une revue générale des taux réduits pourrait être effectuée pour limiter les situations dans lesquelles un produit peut être admis à plusieurs taux différents. Ces modifications relèvent du législateur national.

2 - L'interprétation difficile de certaines notions

Sans être en mesure de pouvoir recenser tous les éléments de complexité liés au cadre juridique de la TVA, le CPO a retenu plusieurs exemples qui illustrent bien le degré de sophistication de cet impôt.

a) Les relations entre les sociétés d'un même groupe

Une succursale¹⁴⁰ qui n'opère pas de façon indépendante n'a pas la qualité d'assujetti¹⁴¹ pour les prestations de services qu'elle rend à la société dont elle relève.

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

L'articulation de ces deux dispositifs aboutit cependant à cette situation paradoxale que les opérations effectuées depuis le siège de la société, établi dans un pays tiers, à destination de sa succursale membre d'un groupement TVA dans un État membre sont regardées comme effectuées à destination du groupement TVA et, par suite, comme des opérations imposables¹⁴².

Cela emporte des conséquences potentiellement importantes, notamment sur la localisation des éventuelles rémanences de TVA dont sont grevées ces opérations. Ainsi, alors que le groupement TVA est conçu comme une option, propre à chaque État membre et qui ne peut

¹⁴⁰ Une succursale est un établissement faisant partie d'un groupe et disposant d'une certaine autonomie de gestion et de direction sans toutefois disposer de la personnalité juridique. Les activités menées au sein de la succursale sont établies au nom et pour le compte de la société mère à laquelle la succursale est rattachée.

¹⁴¹ Arrêt *FCE Bank plc* précité.

¹⁴² CJUE, 17 septembre 2014, *Skandia America Corp.*, aff. C-7/13.

concerner que des personnes établies sur le territoire de cet État, il s'avère qu'il peut avoir des conséquences pour d'autres États.

L'arrêt *Skandia America Corp* a été rendu à propos d'une société dont le siège est établi dans un pays tiers, et non dans un État membre autre que l'État membre de la succursale. Il n'est pas acquis que la CJUE retiendrait une solution identique dans le cas d'opérations concernant deux États membres.

Le régime de groupe en matière de TVA

L'article 11 de la directive TVA prévoit que « *chaque État membre peut considérer comme un seul assujéti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financiers, économiques et de l'organisation* ».

La mise en œuvre de cette possibilité permet aux entreprises d'un groupe de compenser leurs dettes et leurs créances fiscales. Elle a également pour conséquence que les prestations intra-groupes sont réputées ne pas exister et ne sont donc pas taxées à la TVA, ce qui représente un gain définitif lorsque le preneur ne dispose pas d'un droit à déduction intégral.

Cette option n'a pas été ouverte en France pour trois raisons avancées par l'administration fiscale :

- elle se traduirait par un coût pérenne vraisemblablement significatif pour les finances publiques, compte tenu de l'intérêt que ce régime pourrait susciter pour les entreprises dont les activités sont exonérées (secteur financier, enseignement, immobilier) ;
- elle se révélerait complexe pour les entreprises qui devraient mettre en place un système de régularisation des déductions déjà opérées lorsqu'une société entre dans un groupe ou le quitte ;
- elle dégraderait la capacité de contrôle de l'administration car il n'y aurait plus identité entre le périmètre de la comptabilité de l'entreprise et celui de l'assujéti.

Du point de vue des entreprises, le régime de groupe présente deux avantages majeurs. D'une part, les opérations internes au groupe ne sont pas imposées. D'autre part, la société tête de groupe, qui déclare seule la TVA, opère une compensation entre les crédits et les dettes de TVA.

Cette compensation est dorénavant possible en optant pour le régime dit de consolidation du paiement par les sociétés têtes de groupe introduit par la loi de finances rectificative pour 2010. Ce régime, distinct du régime de groupe à proprement parler, ne bénéficie cependant qu'aux entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (DGE).

Une extension du régime de groupe mériterait d'être mise à l'étude, sachant que 16 États membres¹⁴³ l'ont déjà mis en œuvre.

b) L'assujettissement partiel des sociétés holdings

Les sociétés faitières ou holdings¹⁴⁴ perçoivent, d'une part, des recettes issues de leurs activités financières non taxées à la TVA¹⁴⁵ et, d'autre part, des recettes issues de la réalisation de prestations de services soumises à la TVA¹⁴⁶.

En application de l'article 231 du code général des impôts, les holdings qui sont assujettis sur moins de 90 % de leur chiffre d'affaires sont également redevables de la taxe sur les salaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations versées.

Une réforme du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires a été votée en 1993 pour neutraliser, en ce qui concerne cette taxe, le dispositif de l'arrêt SATAM rendu en matière de TVA par la Cour de justice¹⁴⁷ dans lequel elle a jugé que la perception de dividendes ne constituait pas une activité située dans le champ de la TVA et qu'en conséquence, les recettes correspondant à ces produits financiers ne devaient pas être prises en compte dans le calcul du prorata de déduction que les assujettis utilisent pour calculer leur TVA déductible.

Ainsi, depuis 1993, la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires s'opère de façon autonome par rapport aux modalités de calcul du prorata de la TVA. Il doit en effet prendre en compte l'intégralité des recettes perçues par l'employeur, qu'elles soient situées ou non dans le champ de la TVA. Pour la détermination de ce rapport, il convient de retenir :

¹⁴³ Jean-Claude Bouchard, *Consolidation de la TVA : une première étape vers le « groupe TVA »*, 23 février 2011, blog du pôle « prospective fiscale et stratégie d'entreprise » du cabinet Taj.

¹⁴⁴ Une holding est une société financière qui détient des participations dans d'autres sociétés, et dont la fonction est d'en assurer l'unité de direction.

¹⁴⁵ Intérêts des prêts aux filiales, perception de dividendes, produits des cessions de titres.

¹⁴⁶ Redevances de concession, management fees (commissions payées à la société mère en contrepartie de services administratifs rendus et d'une implication dans la gestion et la définition de la stratégie).

¹⁴⁷ CJCE, 22 juin 1993, SATAM, aff. C-333/91.

- au numérateur, l'ensemble des recettes qui n'ont pas été assujetties à la TVA (opérations situées hors du champ de la TVA ou situées dans le champ mais exonérées sans droit à déduction et subventions imposables) ;
- au dénominateur, l'ensemble des recettes totales des opérations situées dans le champ de la TVA, qu'elles soient taxées ou exonérées, les opérations hors champ de la TVA et le montant des subventions imposables.

S'agissant des holdings, les dividendes figurent au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. En revanche, pour le calcul du prorata de TVA, ces flux financiers ne sont pas pris en compte.

L'administration admet cependant¹⁴⁸ que les produits financiers (exonérés et/ ou hors champ) ne soient pas pris en compte pour la détermination du rapport d'assujettissement lorsque leur montant total n'excède pas 5 % du montant total des recettes et produits. En revanche, lorsque cette limite est dépassée, la totalité des produits financiers doit être comprise au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement. Dans ces circonstances, les entreprises ont la possibilité de constituer un « secteur d'activité » correspondant aux activités financières sous réserve de disposer de moyens distincts en personnel et matériel. La constitution d'un secteur d'activité financier entraîne les conséquences suivantes :

- les rémunérations versées au personnel affecté à un secteur d'activité sont soumises à la taxe sur les salaires en fonction du rapport d'assujettissement propre à ce secteur ;
- les rémunérations des personnels affectés concurremment au secteur financier et au reste des activités imposées à la TVA sont passibles de la taxe sur les salaires à raison du rapport général d'assujettissement qui comprend l'ensemble des recettes financières¹⁴⁹.

Ce régime donne ainsi lieu à des doubles impositions. Des mesures de simplification seraient souhaitables afin d'éviter des cumuls incohérents de TVA et de taxe sur les salaires de certaines catégories de holdings. Elles devraient être complétées par des prises de position plus

¹⁴⁸ BOI-TPS-TS-20-30, points 140 et s.

¹⁴⁹ C'est notamment le cas des dirigeants des holdings.

systématiques de l'administration sur l'interprétation des arrêts rendus par la Cour, particulièrement complexes en cette matière.

c) La détermination de l'assiette taxable : la question des subventions directement liées au prix

En vertu de l'article 73 de la directive TVA¹⁵⁰, une subvention est imposable à la TVA si, en dépit de sa dénomination, elle constitue, pour l'entité qui la reçoit, la rémunération d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée au profit de l'entité qui verse la subvention ou le complément du prix d'une telle livraison ou prestation effectuée au profit d'une entité tierce.

Il résulte de la jurisprudence¹⁵¹ que constitue une subvention complément de prix la subvention qui constitue la contrepartie totale ou partielle de prestations et qui permet au destinataire du bien ou service subventionné de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

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

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

Toutefois, l'application de ces critères n'est pas toujours aisée, ni dépourvue d'incertitudes. Il a ainsi été jugé que ne constituaient pas des subventions taxables une subvention versée par une commune à une société d'économie mixte chargée de la construction de logement sociaux et destinée à compenser des erreurs de gestion, au motif que la société

¹⁵⁰ Transposé au a du 1 de l'article 266 du CGI.

¹⁵¹ CJCE, 22 novembre 2001, *Office des produits wallons*, aff. C-184/00 et 15 juillet 2004, *Finlande c/ Commission*, aff. C-495/01, point 30 et CE, 10 juin 2010, *Société Carilis*, n° 301586, concl. Olléon.

n'avait pas pris d'engagement quant au niveau des loyers¹⁵² ou des subventions d'équilibre versées par une commune et un département à une association gérant un palais de la musique dès lors qu'elles n'avaient donné lieu à aucune contrepartie¹⁵³.

Il a en revanche été jugé que constituaient des subventions taxables des subventions versées par une commune à une société exploitant une patinoire au motif qu'avait été conclue entre la commune et la société une convention fixant les conditions d'exploitation de la patinoire, notamment les tarifs d'entrée et les conditions de fréquentation, et prévoyant que serait versée chaque année une subvention correspondant au déficit d'exploitation¹⁵⁴ ou, de façon plus discutable, à l'abandon de créance consenti *ex post* par la société mère d'un groupe à l'une de ses filiales chargée de rendre des services aux différentes sociétés du groupe et qui, bien que rémunérée, en vertu d'une convention de groupe, par une fraction de la redevance due à raison de ces prestations, s'est avérée déficitaire au cours de plusieurs exercices successifs¹⁵⁵.

*d) La frontière parfois tenue entre livraisons de biens
et prestations de services*

Il est parfois difficile de faire la part entre ce qu'est une livraison de biens et une prestation de services, alors que de cette qualification peuvent dépendre le lieu de taxation de l'opération, le taux applicable et la date d'exigibilité de la taxe, voire l'éligibilité à certains régimes particuliers. Tel est notamment le cas lorsque la livraison d'un bien s'accompagne de prestations accessoires, comme dans le cas de la livraison de biens qui peuvent donner lieu à des adaptations ultérieures ou de biens alimentaires. Il résulte de la jurisprudence de la CJUE sur ce point :

- d'une part, que, si chaque opération doit en principe être considérée de manière indépendante, il convient de déterminer si une opération constituée de plusieurs éléments constitue une opération unique. Pour cela, il importe d'examiner si ces différents éléments constituent ou

¹⁵² CE, 18 septembre 1998, *Ministre c/ Société d'économie mixte de construction de La Roche-sur-Yon*, n° 152656, concl. Goulard.

¹⁵³ CE, 31 mai 2000, *Ministre c/ Association Strasbourg musique et congrès*, n° 182012, concl. Courtial.

¹⁵⁴ Décision *Société Carilis* précitée.

¹⁵⁵ CE, 16 avril 2012, *Société Géodis Division Messageries Services*, n° 323232, concl. Boucher.

non un tout indissociable dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel¹⁵⁶ ;

- d'autre part, que la qualification d'une opération implique de prendre en compte l'ensemble des circonstances dans lesquelles elle se déroule, afin d'en déterminer les éléments caractéristiques : selon que la livraison du bien est centrale pour le client ou qu'elle n'est qu'une composante d'un faisceau d'actes dans lesquels les services prédominent et selon que les services ont nécessité un temps et des dépenses importantes, l'opération sera qualifiée soit de livraison d'un bien, soit de prestation de services¹⁵⁷.

Tel est également le cas pour les opérations utilisant les nouvelles technologies de l'information, pour lesquelles il est difficile de faire la part entre les services électroniques ou les services de télécommunications, d'une part, et les livraisons de biens ou prestations de services pour lesquelles il est recouru à des réseaux de télécommunications ou des réseaux électroniques, d'autre part. Des règlements d'application sont venus préciser ces notions¹⁵⁸ ou énumérer les services qu'elles recouvrent¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Voir notamment CJCE, 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen BV et OV Bank*, aff. C-41/04 ou CJUE, 27 septembre 2012, *Field Fisher Waterhouse LLP*, aff. C-392/11, par lesquels il a été jugé, d'une part, que la fourniture d'un logiciel standard et l'adaptation subséquente de ce logiciel et, d'autre part, la location d'un immeuble et les prestations de services accessoires (fourniture d'eau, chauffage, etc.) constituaient des opérations uniques ayant le caractère de prestations de services.

¹⁵⁷ CJCE, 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, aff. C-231/94, cons. 11 à 14, par lequel il a été jugé que des opérations de restauration à bord de ferry-boats constituent des prestations de services, et l'arrêt *Levob Verzekeringen BV et OV Bank* précité.

¹⁵⁸ Article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA, qui dispose que « les 'services fournis par voie électronique' visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information ».

¹⁵⁹ Articles 6 bis, 6 ter et 7 du règlement (UE) n° 282/2011 précité, qui énumèrent des exemples des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision ou de services fournis par voie électronique. Ainsi, si la fourniture de produits numériques et leurs modifications ou mises à jour ont le caractère de services électroniques, tel n'est pas le cas de la fourniture de biens pour lesquels la commande et le traitement de la commande se font par voie électronique.

e) *Les difficultés liées à l'application des règles de territorialité*

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

Les cas dans lesquels le redevable de la taxe a été modifié et l'obligation d'acquitter l'impôt transférée du fournisseur des biens ou prestataire des services vers le destinataire ou le preneur (autoliquidation) se sont multipliés. Ainsi, la taxe grevant les prestations de services rendues par un assujetti établi hors de France, les prestations de services de communications électroniques ou les travaux de construction, de réparation et d'entretien d'immeubles réalisés par des entreprises de sous-traitance est désormais due par le preneur¹⁶⁰.

L'exonération des livraisons intracommunautaires de biens demeure une source d'insécurité pour les entreprises, en dépit de l'exigence de sécurité juridique rappelée par la CJUE¹⁶¹. L'exonération est en effet subordonnée à l'expédition ou au transport effectif des biens à destination de l'État membre du destinataire des biens. Dès lors qu'il est le seul en mesure de produire des documents justificatifs, c'est au fournisseur qu'il appartient d'établir, par tout moyen, la réalité du mouvement physique des biens, y compris quand il n'a pas assuré lui-même leur expédition ou leur transport¹⁶².

Si les modes de preuve peuvent être divers et doivent être appréciés au cas par cas par l'administration, la jurisprudence retient une conception exigeante de la preuve du mouvement physique des biens. Ainsi, si des documents de transport ou des documents attestant la réception des biens dans un autre État membre peuvent constituer des moyens de preuve, il a été jugé que ni des bons de commande ou des factures du client, ni des factures de sociétés de transport, ni les déclarations d'échanges de biens (DEB) ne suffisaient à établir le mouvement physique des biens¹⁶³.

Il a néanmoins été jugé qu'un État membre ne pouvait remettre en cause l'exonération d'une livraison intracommunautaire au motif, d'une

¹⁶⁰ Article 283 du CGI.

¹⁶¹ CJUE, 6 septembre 2012, *Mecsek-Gabona Kft*, aff. C-273/11.

¹⁶² CJCE, 27 septembre 2007, *Teleos plc e.a.*, aff. C-409/04.

¹⁶³ CE, 27 juillet 2005, *Société Fauba France*, n° 273619 et 273620, concl. Olléon, CE, 1^{er} juillet 2009, *Société Alain Palanchon*, n° 295689, concl. Collin et CE, 6 mars 2014, *Société Pacoclean.com*, n° 362827, concl. Daumas.

part, qu'elle a ensuite servi de support à une fraude, alors que le fournisseur ne pouvait pas avoir connaissance de la fraude¹⁶⁴ et, d'autre part, que le fournisseur, qui a produit des documents signés du destinataire des biens, n'avait ni démontré l'authenticité de la signature figurant sur ces documents, ni le pouvoir de représentation de la personne ayant signé ces documents au nom de l'acquéreur¹⁶⁵.

f) La complexité des règles de déduction : l'exemple des produits financiers et immobiliers accessoires

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

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

Cette disposition vise à corriger l'effet négatif, pour la détermination du droit à déduction des assujettis, de la perception de recettes qui revêtent un caractère inhabituel par rapport à l'activité ou aux activités principales de l'entreprise et n'impliquent donc pas une utilisation des biens et des services à usage mixte acquis par l'entreprise d'une manière qui soit proportionnelle au chiffre d'affaires de l'entreprise¹⁶⁶.

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

Dans un premier temps, la CJUE a retenu un critère d'ordre qualitatif et jugé que ne saurait être qualifiée d'accessoire une activité qui « *constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité*

¹⁶⁴ Arrêt *Mecsek-Gabona Kft* précité.

¹⁶⁵ CJUE, 9 octobre 2014, *Traum EOOD*, aff. C-492/13.

¹⁶⁶ CJCE, 6 mars 2008, *Nordania Finans et BG Factoring*, aff. C-98/07, point 24.

taxable de l'entreprise »¹⁶⁷ : tout en ayant un lien avec l'activité principale, l'activité accessoire doit donc pouvoir en être distinguée.

Dans un deuxième temps, elle s'est également référée à un critère d'ordre quantitatif et a jugé qu'une activité ne pouvait être qualifiée d'accessoire que si elle « *n'implique qu'une utilisation très limitée de biens et de services pour lesquels la TVA est due* »¹⁶⁸, sans qu'il soit précisé si ce critère remplaçait ou s'ajoutait au critère précédent.

Traduisant ce critère de façon plus opérationnelle, le pouvoir réglementaire a indiqué que l'activité d'une entreprise ne peut être qualifiée d'accessoire que si sa réalisation nécessite une utilisation limitée au maximum à 10 % des biens et des services grevés de TVA acquis par l'entreprise¹⁶⁹.

Il s'avère finalement que ces deux critères sont cumulatifs et que, pour être qualifiée d'accessoire, une opération immobilière ou financière ne doit ni constituer le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise, ni impliquer une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA est due¹⁷⁰. Or si le critère quantitatif peut se recommander d'une relative objectivité, le critère plus qualitatif paraît d'un maniement plus délicat.

Si la qualification de prolongement de l'activité principale paraît peu douteuse s'agissant du placement, par un administrateur de biens, des loyers revenant aux bailleurs¹⁷¹ ou de la vente, par un crédit-bailleur, des véhicules loués arrivés en fin de contrat de crédit-bail¹⁷², elle paraît plus discutable s'agissant des opérations de construction-vente menées pour son compte propre par une entreprise de maîtrise d'œuvre¹⁷³ ou des placements financiers réalisés par un gérant immobilier en vue de constituer une garantie représentative de plusieurs mois de loyers de nature à convaincre des investisseurs de recourir aux services de ce gérant¹⁷⁴.

¹⁶⁷ CJCE, 11 juillet 1996, Régie dauphinoise, aff. C-306/94, point 22.

¹⁶⁸ CJCE, 29 avril 2004, EDM, aff. C-77/01, point 76.

¹⁶⁹ b du 3° du 3 du III de l'article 206 de l'annexe II au CGI.

¹⁷⁰, Arrêt NCC Construction Danmark A/S précité, point 33 et CE, 21 octobre 2011, SNC Ariane, n° 315469, concl. Legras.

¹⁷¹ Arrêt Régie dauphinoise précité.

¹⁷² Arrêt Nordania Finans et BG Factoring précité.

¹⁷³ Arrêt NCC Construction Danmark A/S précité.

¹⁷⁴ Décision SNC Ariane précitée.

3 - Une voie pour réduire l'insécurité juridique : le développement du rescrit

La complexité de la norme fiscale, particulièrement notable en matière de TVA, augmente l'insécurité juridique pour les redevables qui sont chargés de collecter l'impôt. À défaut d'une norme claire, il incombe à l'administration de l'explicitier dans le cadre de ses commentaires de la législation fiscale.

Le bulletin officiel des finances publiques, section impôts (BOFiP-Impôts) regroupe, dans une base unique et consolidée, l'ensemble des commentaires de la législation fiscale publiés par la direction générale des finances publiques. Selon l'administration, toutes les modifications législatives en matière de TVA sont commentées dans le BOFiP. Pourtant, de l'avis des praticiens auditionnés par le CPO, le BOFiP-I est incomplet et insuffisamment actualisé, notamment en ce qui concerne les commentaires de jurisprudence.

En cas de doute sur l'interprétation d'un texte et d'absence de doctrine administrative ou de jurisprudence, les assujettis ont la possibilité d'adresser une demande à l'administration fiscale dans les conditions prévues par les articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales. Selon Elisabeth Ashworth et Jean-Claude Bouchard, auteurs d'un article sur le sujet dans la *Revue de droit fiscal*¹⁷⁵, le rescrit est un outil de neutralité verticale et horizontale. Dans le premier cas, le rescrit garantit l'opérateur économique contre toute erreur dont la révélation postérieure à la transaction comporte le risque de faire définitivement peser la TVA sur l'entreprise. Dans le second cas, le rescrit, lorsqu'il concerne plusieurs opérateurs, doit être rendu public pour éviter les distorsions de concurrence.

Selon l'administration fiscale, les rescrits sont enregistrés en fonction des dispositions du livre des procédures fiscales mises en œuvre et ne permettent pas d'effectuer une classification exploitable par nature d'impôt et aucune procédure de rescrit n'est spécifiquement dédiée à la TVA. Entre 2008-2010, derniers chiffres disponibles¹⁷⁶, 55 rescrits concernant la TVA, la taxe sur les salaires et les droits de mutation à titre onéreux ont été rendus publics, dont 25 concernaient les règles d'assiette

¹⁷⁵ Elisabeth Ashworth et Jean-Claude Bouchard, *La pratique du rescrit en matière de TVA*, acte de colloque sur le rescrit fiscal, *Revue de droit fiscal* n° 27, 2 juillet 2015.

¹⁷⁶ Marc Wolf, *TVA et rescrits fiscaux : témoignage*, *Revue de droit fiscal* n° 27, 2 juillet 2015.

(assujettissement, exonérations, base, déduction) et 15 concernaient les taux, témoignant ainsi de l'impératif de neutralité pour les entreprises.

Compte tenu de l'impératif de sécurité juridique tout particulier qui s'applique à la TVA, il importerait d'assurer un suivi spécifique des rescrits concernant cet impôt (taux et délai de réponse) et de généraliser leur publication au BOFiP en les anonymisant lorsqu'ils peuvent présenter un intérêt pour plusieurs opérateurs économiques.

B - Des obligations accrues pour les contribuables

Les obligations pesant sur les entreprises en matière de TVA sont devenues plus complexes au cours des années récentes.

1 - Les obligations déclaratives des assujettis

Les personnes assujetties à la TVA doivent respecter un certain nombre d'obligations et procéder aux formalités qui permettent, du point de vue de l'administration fiscale, de sécuriser la perception de l'impôt et, du point de vue de l'assujetti, d'exercer son droit à déduction.

Ces obligations concernent en premier lieu les diverses déclarations administratives lors de la création ou de la cession d'une activité. Les entreprises assujetties effectuant des opérations ouvrant droit à la déduction doivent en outre être titulaires d'un numéro individuel d'identification à la TVA attribué par l'administration fiscale à l'issue de nombreuses vérifications.

Les obligations des entreprises sont également d'ordre comptable. Elles doivent tenir une comptabilité ou, à défaut, un livre spécial permettant de justifier les opérations qu'elles effectuent. Les opérations sont obligatoirement ventilées par taux d'imposition. L'ensemble des pièces justificatives (factures, bandes de caisse enregistreuse, etc.) permettant d'attester l'existence d'opérations imposables doivent être conservées pendant un délai de six ans et produites aux agents des impôts à leur demande. La comptabilité des différentes opérations obéit à des règles définies par le code général des impôts et précisées par la doctrine administrative.

Les obligations tiennent également aux règles de facturation qui permettent de justifier l'exercice d'un droit à déduction. Des factures doivent être émises pour chaque opération effectuée par un assujetti. Elles doivent comporter certaines mentions obligatoires.

Les obligations sont enfin d'ordre déclaratif, les redevables devant remettre à l'administration fiscale une déclaration appelée « CA3 ». Les

modalités déclaratives sont différentes selon le régime d'imposition. Elles peuvent être mensuelles, trimestrielles ou annuelles.

La France a fait le choix, en conformité avec les dispositions de l'article 281 de la directive, d'adopter des régimes simplifiés d'imposition à la TVA. La mise en place de ces régimes particuliers répond au double souci d'alléger les démarches des petites et très petites entreprises et de réduire les coûts de gestion de l'administration. Il existe à ce jour quatre principaux régimes d'imposition dont trois sont dérogatoires et concernent près des trois-quarts des entreprises : le régime réel normal (1,3 million d'entreprises) ; le régime réel simplifié (RSI) (1,7 million d'entreprises) ; le régime simplifié agricole (433 000 entreprises) ; le régime de la franchise en base (1,6 million d'entreprises).

Les différents régimes de TVA

Le régime réel normal s'applique lorsque le chiffre d'affaires des entreprises soumises au bénéfice industriel et commercial (BIC) est supérieur à 783 000 € HT pour les marchandises et à 236 000 € HT pour les prestations de services. La déclaration de TVA s'effectue mensuellement ou trimestriellement si le seuil exigible annuel de TVA n'excédait pas 4 000 €.

Le régime réel simplifié (ou régime simplifié d'imposition – RSI) concerne les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires HT compris entre 82 200 € et 783 000 € pour les activités d'achat-revente ou un chiffre d'affaires HT compris entre 32 900 € et 236 000 € pour les activités de prestations de services. Il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire en cours d'année mais le redevable verse quatre acomptes (avril, juillet, octobre et décembre) qui font ensuite l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle « CA 12 ». Il existe une possibilité d'opter pour le régime réel normal.

Le régime simplifié agricole (RSA) s'applique aux exploitants agricoles assujettis à la TVA qui relèvent de ce régime pour leurs opérations agricoles. Le RSA comporte des spécificités en ce qu'il intègre deux modalités déclaratives : le système des acomptes trimestriels et le système des déclarations trimestrielles. La TVA est acquittée par acomptes trimestriels ou, sur régime optionnel (dit de l'effectif), par paiement au vu des déclarations trimestrielles ou mensuelles.

Dans le cadre du régime de la « franchise en base », les personnes physiques ou morales qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à celui prévu pour le régime réel simplifié bénéficient d'une franchise en matière de TVA. Ils sont dispensés du paiement de la taxe et ne peuvent pratiquer aucune déduction de TVA pour les biens et les services acquis pour les besoins de leur activité. Ils peuvent toutefois opter pour le paiement de la TVA sous certaines conditions.

2 - Des formalités déclaratives lourdes pour les entreprises

Les obligations déclaratives des entreprises se sont alourdies depuis plusieurs années. Jusqu'à ce que le lieu des prestations de services soit modifié par la directive du 12 février 2008, seuls les assujettis qui réalisaient des livraisons intracommunautaires étaient tenus de déposer chaque mois auprès de l'administration des douanes des déclarations d'échange de bien (DEB) retraçant l'ensemble des livraisons effectuées à destination d'acquéreurs identifiés à la TVA dans un autre État membre, en détaillant les montants des livraisons et le numéro d'identification de chaque client. Depuis le 1^{er} janvier 2010, cette obligation a été étendue aux assujettis qui rendent des services à des preneurs assujettis établis dans d'autres États membres pour lesquels le preneur est le redevable de la taxe, qui doivent déposer une déclaration européenne des services¹⁷⁷.

Les entreprises peuvent également être confrontées à de nombreuses difficultés lorsqu'elles formulent des demandes de remboursement des crédits TVA. En particulier, un redevable qui demande la restitution d'une TVA collectée à tort peut se voir refuser tout remboursement par l'administration fiscale lorsqu'il n'a pas procédé à l'imputation de cette TVA sur sa déclaration de chiffre d'affaires. Dans l'affaire *General Electric Capital Fleet*¹⁷⁸, le Conseil d'État a en effet jugé que pour obtenir la restitution d'une TVA collectée à tort, un assujetti en situation de crédit permanent n'est pas en droit d'introduire une réclamation de droit dans les conditions prévues par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales mais doit procéder à l'imputation de la taxe sur sa déclaration de chiffres d'affaires préalablement à l'introduction d'une demande de remboursement de crédit de TVA.

¹⁷⁷ Article 289 B du CGI et article 96 N de l'annexe III à ce code.

¹⁷⁸ CE, 27 juillet 2009, *General Electric Capital Fleet Services*.

Les remboursements de crédits de TVA aux entreprises

Les remboursements de crédits de TVA interviennent pour les entreprises dont la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée. Ce remboursement est en principe annuel mais peut, dans certains cas, être mensuel ou trimestriel. Ce remboursement n'est pas automatique et nécessite la présentation d'une demande à l'administration. L'entreprise a la possibilité de reporter ce crédit sur sa prochaine déclaration mensuelle de chiffre d'affaires, de l'imputer sur la TVA collectée du mois considéré ou d'en demander le remboursement immédiat. Un redevable ne peut demander le remboursement d'un crédit de taxe déductible qu'à condition de l'avoir mentionné dans les déclarations qu'il est tenu de déposer pour le paiement de la TVA.

Il existe deux circuits de traitement des demandes de remboursement de crédits de TVA, un circuit qualifié de « court » lorsque les demandes sont de faible montant et que le contribuable ne présente pas de risque particulier et un circuit qualifié de « long » car il fait l'objet d'une instruction plus approfondie dans les autres cas.

L'administration a instruit plus de 1,5 million de demandes de remboursement en 2014 pour un montant de 48,5 Md€. Le taux de rejet des demandes de remboursement de crédit de TVA a augmenté de plus de 10 % entre 2010 et 2014 passant de 3,7 % à 4,1 % du nombre de demandes.

Une tentative récente de simplification des formalités déclaratives a échoué devant l'opposition, entre autres, du Sénat français. Dans le prolongement de sa communication du 6 décembre 2011, la Commission a proposé, le 23 octobre 2013, une modification de la directive de 2006 visant à instaurer une déclaration de TVA normalisée. Celle-ci avait pour objectif d'harmoniser et de simplifier les formalités déclaratives à l'échelle de l'Union européenne. À titre d'exemple, les déclarations comportent six champs à remplir au Pays-Bas, neuf au Royaume-Uni, 45 en France et 496 en Italie. Le Sénat français¹⁷⁹, de même que son homologue allemand, a émis de nombreuses réserves sur cette proposition qui n'a jamais été soumise au Parlement et au Conseil. La Commission a annoncé en octobre 2015 qu'elle retirait sa proposition de directive.

¹⁷⁹ Résolution européenne portant avis motivé sur la conformité au principe de subsidiarité de la proposition de directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne une déclaration de TVA normalisée (COM(2013)721).

3 - Des règles de facturation inutilement complexes

Un formalisme particulier s'applique en matière de TVA et constitue une source de complexité pour les opérateurs économiques qui en supportent la charge.

Ce formalisme s'applique notamment en matière de règles de facturation. Il résulte des considérants de la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 que les factures papier et les factures électroniques doivent être traitées de façon identique. Alors que l'article 217 de la directive TVA, transposé à l'article 289 VI du code général des impôts, dispose qu'une facture électronique est une facture qui a été « *émise et reçue sous une forme électronique quelle qu'elle soit* », la doctrine administrative¹⁸⁰ retient une définition plus étroite, considérant que cette facture doit avoir été créée, transmise, reçue et archivée sous forme électronique.

Dans ces conditions, certaines entreprises, pour ne pas s'exposer à un risque de non-récupération de la TVA, refusent les factures scannées transmises par leurs fournisseurs qui doivent y substituer des factures papier. La France est le seul pays à retenir une interprétation aussi stricte de la directive, générant ainsi un surcoût pour les opérateurs économiques. Une telle interprétation mériterait d'être revue à l'aune de la complexité générée et du développement de ce mode de facturation, par ailleurs encouragé par la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques.

L'administration fiscale française exige également des assujettis qu'ils mettent en place des contrôles établissant une piste d'audit fiable entre la facture émise ou reçue et la livraison de biens ou la prestation de services qui en est le fondement afin d'assurer l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité des factures en application du 1° du VII de l'article 289 du code général des impôts¹⁸¹. Cette disposition, qui doit prévenir tout risque de fraude, est jugée, compte tenu du volume de factures, disproportionnée par les opérateurs économiques de taille importante dans la mesure où elle vient s'ajouter aux dispositifs de contrôle interne déjà mis en place. Or seule la France a considéré qu'un dispositif *ad hoc* permettait d'assurer l'authenticité, l'origine, l'intégrité et la lisibilité des factures, contrairement aux autres États membres. L'instruction fiscale précise cependant qu'il appartient à chaque assujetti

¹⁸⁰ BOI-TVA-DECLA-30-20-30-10 § 70 et 80.

¹⁸¹ BOI-TVA-DECLA-30-20-30-20-20131018, publié le 18 octobre 2013.

de déterminer, en fonction de sa propre organisation, l'ampleur et les moyens des contrôles qu'il doit mettre en place. Le contrôle exercé par l'administration doit en conséquence être proportionné aux risques de fraude identifiés (*cf. infra*).

C - Des mesures de simplification récemment mises en œuvre

Au cours des années récentes, des mesures de simplification ont été adoptées pour simplifier les formalités déclaratives des redevables.

1 - La consolidation du paiement par les sociétés têtes de groupe

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les groupes de société peuvent opter pour un régime de consolidation du paiement de la TVA leur permettant de centraliser au niveau de la société tête de groupe le paiement de la taxe due par l'ensemble, ou seulement certaines, des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, le remboursement des crédits de TVA.

Si le paiement est ainsi « fongibilisé » au niveau du groupe, les membres de ce dernier continuent cependant à être assujettis distinctement à la TVA et déclarent donc séparément la taxe. L'intérêt du dispositif est son impact sur la trésorerie des membres puisqu'il permet d'imputer directement les crédits de TVA des entreprises appartenant au groupe sur les sommes dues à l'administration par les entreprises débitrices.

Selon la direction des grandes entreprises (DGE), au 1^{er} janvier 2014, 87 groupes représentant 2 089 entités avaient opté pour ce dispositif de consolidation.

2 - Des facilités nouvelles en matière de dédouanement

Plusieurs procédures ont été mises en place pour offrir des facilités douanières aux entreprises. Pour en bénéficier, les opérateurs doivent être agréés par les services de la douane. Ces mesures permettent de simplifier l'accomplissement des formalités de dédouanement.

Il s'agit en particulier de la procédure de domiciliation unique (PDU), mise en place en 2010¹⁸², accordée aux sociétés qui réalisent des opérations de dédouanement en leur nom et pour leur propre compte ou en qualité de représentant en douane auprès de deux bureaux de douane au moins. Cette procédure permet la centralisation auprès d'un seul bureau de douane des formalités de dédouanement et la réalisation des opérations d'importation et d'exportation auprès ou à partir des différents sites.

D'autres dispositifs de simplification, comme la création d'un guichet national de dédouanement, sont actuellement en cours de mise en œuvre. L'objectif est d'accélérer le dédouanement tout en le sécurisant par l'automatisation du contrôle documentaire et le visa électronique des autorisations d'import et d'export délivrés par les ministères techniques compétents.

3 - L'autoliquidation de la TVA due à l'importation

Des mesures ont également été prises pour compenser les effets de la TVA sur les charges et la trésorerie des entreprises et développer l'attractivité des installations portuaires et aéroportuaires françaises. Rejoignant les dispositions mises en œuvre en Belgique et aux Pays-Bas, l'article 52 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014¹⁸³ autorise les entreprises assujetties à la TVA titulaires de la PDU de bénéficier de l'autoliquidation de la TVA due à l'importation sur la déclaration périodique de chiffre d'affaires. En pratique, ce dispositif transfère à la DGFIP le recouvrement de la taxe pour ces opérateurs.

Au premier trimestre 2015, 52 opérateurs titulaires d'une PDU ont sollicité le bénéfice de l'autoliquidation, soit environ 10 000 déclarations pour un montant de 68 M€. Le faible succès de cette mesure jusqu'à présent s'explique, selon les opérateurs économiques, par l'insécurité juridique qui l'entoure, concernant en particulier les catégories d'entreprises éligibles, les valeurs à déclarer (valeur en douane ou valeur

¹⁸² Sur le fondement de l'article 76 du code des douanes communautaire (règlement (CEE) n°2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 publié au JOCE L 302 du 19 octobre 1992) et revue dans le règlement 1192/2008 du 17 novembre 2008 (articles 253 et suivants) modifiant les dispositions d'application du code (règlement (CEE) n° 2454 du 2 juillet 1993).

¹⁸³ Dont les modalités pratiques de mise en œuvre sont décrites par la circulaire NOR : FCPD1500409C du 7 janvier 2015.

facturée) ainsi que les sanctions douanières et/ou fiscales applicables en cas d'erreur. Des divergences d'interprétation, par la DGDDI et par la DGFIP, des dispositions en vigueur entretiennent cette insécurité.

IV - Un impôt visant à préserver l'efficacité productive

L'assiette de la TVA, contrairement à la dénomination de l'impôt, est plus proche de la consommation que de la valeur ajoutée. Le caractère relativement moins distorsif de la TVA pour l'économie s'explique en partie par son objectif de neutralité en termes d'efficacité productive même si cette neutralité est imparfaitement réalisée.

A - Un impôt sur la consommation principalement acquitté par les ménages

1 - Une taxe distincte des impositions assises sur la masse salariale ou sur la valeur ajoutée

Si l'assiette de certains impôts est facilement identifiable, par exemple, l'assiette de l'impôt sur les sociétés est le bénéfice fiscal des entreprises, celle de la TVA est plus difficile à appréhender, puisqu'il s'agit d'un impôt indirect portant *a priori* sur des transactions économiques de nature variée. En raison de son mode de collecte, elle n'est ni égale à la consommation des ménages, ni égale à la valeur ajoutée des entreprises. Bien qu'elle soit perçue sur l'ensemble de la chaîne de valeur, la TVA est pour l'essentiel un impôt sur la consommation d'un point de vue comptable.

Les principes fondateurs de la TVA, posés par la loi du 10 décembre 1954, visaient à taxer la consommation des ménages, tout en s'affranchissant des inconvénients inhérents aux différentes formes d'imposition de la consommation, qui généraient des mécanismes de taxes en cascade. Chaque fraction de la chaîne de production n'est ainsi taxée qu'une seule fois et l'impôt est collecté par portions.

In fine, la TVA est due par les consommateurs, c'est-à-dire les acheteurs des biens. Pourtant, en pratique, ce ne sont pas ces contribuables qui reversent la taxe au Trésor public, mais les assujettis

(les vendeurs de biens et prestataires de services), *via* le mécanisme des paiements fractionnés¹⁸⁴.

Les entreprises assujetties doivent ainsi collecter de la TVA sur l'ensemble de leurs ventes : à chaque fois qu'une entreprise vend un bien, elle collecte de la TVA, dont le taux peut dépendre de la nature du bien vendu. En contrepartie, ces mêmes entreprises ont le droit de déduire la TVA qu'elles ont acquittée sur leurs achats¹⁸⁵. Une entreprise devra donc, à intervalles réguliers, reverser au Trésor public la TVA collectée sur ses ventes, nette de la TVA acquittée sur ses achats. Si le taux de TVA est identique sur ses achats et ses ventes, et que les achats ne sont que des consommations intermédiaires, le montant de TVA reversé à l'État est donc proportionnel à la valeur ajoutée de l'entreprise.

Du point de vue de la comptabilité nationale, la TVA n'est pas un impôt sur la valeur ajoutée. En effet, l'équilibre « emplois-ressources », qui traduit que l'ensemble des produits disponibles dans l'économie est « employé », montre que la valeur ajoutée (c'est-à-dire la différence entre la production et les consommations intermédiaires) est égale à la somme de la consommation des ménages, de l'investissement, de la consommation publique et de la balance commerciale¹⁸⁶. Or la TVA ne porte pas sur ces quatre assiettes car :

- la TVA payée par les entreprises sur leurs investissements est très largement déductible ;
- les biens exportés ne supportent pas de TVA (ils en sont exonérés), alors que les biens importés se voient appliquer la TVA au moment de leur entrée sur le territoire ;
- certaines consommations intermédiaires des entreprises n'ouvrent pas droit à déduction.

¹⁸⁴ Cette dissociation entre les redevables et les contribuables existe également pour les cotisations sociales salariales par exemple. Elles sont dues par les salariés mais étant prélevées à la source, ces derniers ne sont pas chargés de les verser à l'État ou aux administrations de sécurité sociale.

¹⁸⁵ Si la TVA acquittée sur les achats est supérieure à la TVA collectée sur les ventes, ou encore si l'entreprise réalise une part significative de son chiffre d'affaires à l'exportation, l'entreprise peut demander le remboursement de l'excédent ou le reporter à la période suivante. Cette situation peut se produire par exemple si durant la période de référence l'entreprise a dû acheter de grande quantité de matières premières mais qu'elle n'a pas encore vendu les produits finis, ou si le taux de TVA applicable à ses ventes est inférieur au taux de TVA qu'elle acquitte sur ses achats.

¹⁸⁶ La variation des stocks est négligée, ainsi qu'à ce stade l'existence d'impôts et de subventions sur les produits.

L'assiette économique réelle de la TVA se compose donc de la consommation des ménages, des dépenses publiques et d'un reliquat d'achats des entreprises. En d'autres termes, il s'agit de la valeur ajoutée, minorée des exportations et des dépenses d'investissement déductibles, mais majorée des consommations intermédiaires n'ouvrant pas droit à déduction et des importations. En définitive, en économie fermée, l'assiette de la TVA s'approche de la valeur ajoutée diminuée de l'investissement : elle taxe donc le facteur travail.

L'assiette de la TVA est différente de l'assiette de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE), impôt local qui a remplacé la taxe professionnelle. En effet, cette dernière taxe la valeur ajoutée brute de la dépréciation du capital. Ainsi, à la différence de la TVA, la CVAE pèse sur les exportations et sur l'investissement.

Même si d'un point de vue économique la TVA se rapproche d'une taxe sur les ventes (*sales tax*), comme celle appliquée par exemple aux États-Unis (*cf. supra*), son paiement fractionné et surtout le droit à déduction l'en distinguent substantiellement. Une taxe sur les ventes est, comme la TVA, prélevée lors des transactions, mais les consommateurs intermédiaires, sous réserve de production d'un certificat de revente, ne sont pas concernés. Il n'y a donc pas de système de déduction ou de remboursements comme pour la TVA. Des analyses empiriques ont pu montrer que ce mécanisme ne permettait pas de cibler correctement la consommation finale. Selon Ring (1999)¹⁸⁷, 40 % des recettes des taxes sur les ventes de détail aux États-Unis provenaient en réalité d'achats réalisés par des entreprises.

A fortiori, ce mécanisme de déductibilité éloigne encore davantage la TVA d'une taxe sur le chiffre d'affaires, comme par exemple la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S). À l'inverse de la TVA ou des taxes sur les ventes, les taxes sur le chiffre d'affaires conduisent à un phénomène de taxation en cascade : une matière première servant à la production d'un bien est taxée à chaque fois que le produit remonte la chaîne de production. Ce type de phénomène peut générer des distorsions, notamment dans l'organisation du tissu productif en incitant les entreprises à internaliser au maximum leur production, afin d'éviter dans la mesure du possible cette taxation multiple. En effet, les taxes sur le chiffre d'affaires taxent les profits des sous-traitants, ce qui a pour effet de renchérir les intrants par rapport à une taxe de type TVA.

¹⁸⁷ Ring R., "Consumers' share and producers' share of the General Sales Tax", *National Tax Journal*, 1999.

2 - Des recettes de TVA théoriques acquittées à hauteur de 70 % par les ménages

Le processus de collecte de la TVA rend difficile l'identification des contributeurs du point de vue de l'administration fiscale. Il n'est pas possible d'observer directement dans les comptes nationaux la contribution de chaque agent de l'économie aux recettes de TVA. Celle-ci peut néanmoins être reconstituée à partir d'une estimation statistique.

Méthode de décomposition comptable des recettes de TVA

Une décomposition comptable des recettes de TVA peut être reconstituée grâce à la mobilisation des tableaux des « entrées-sorties » des comptes nationaux¹⁸⁸, assortie d'une analyse de la législation. Elle nécessite des calculs statistiques visant à prendre en compte la capacité qu'ont les entreprises à déduire la TVA sur leurs intrants. L'ensemble de cette analyse est réalisé grâce au « modèle TVA » de la direction générale du Trésor (DG Trésor). Son fonctionnement, détaillé en annexe 1, peut être résumé ainsi :

- la première étape du modèle consiste, à partir des données des comptes nationaux (transmises par l'Insee), à définir la TVA « super-brute » acquittée lors des achats de biens et de services, en répartissant par taux les assiettes concernées, selon la législation en vigueur. À ce stade, seul le produit concerné importe, mais pas le caractère final ou intermédiaire de la consommation, ni la branche consommatrice ;

- l'étape suivante, reposant partiellement sur la précédente, consiste à déterminer la part de la TVA sur les intrants qui est déductible à partir des tableaux des entrées intermédiaires de l'Insee ;

- finalement, la combinaison de ces deux résultats aboutit au montant de la TVA restant finalement à la charge de chaque agent.

Cette décomposition comptable fait apparaître que les entreprises peuvent, du fait des rémanences, supporter une partie de la TVA.

¹⁸⁸ Le tableau d'entrées-sorties (TES) des comptes nationaux analyse chacun des produits selon son origine (production nationale ou importations) et sa destination (consommation finale, exportations, investissements). Pour chaque produit, le TES établit l'équilibre comptable ressources-emploi. Pour chaque branche, le TES établit la valeur ajoutée (brute).

Sur la base de cette méthode, le montant théorique des recettes de TVA correspond à 163 Md€ pour l'année 2014¹⁸⁹ et diffère de la TVA réellement collectée (138 Md€)¹⁹⁰. 70 % du total des recettes théoriques de TVA sont issues des ménages donc de la consommation¹⁹¹. La demande des ménages est estimée à 1 136 Md€ en 2012, soit de l'ordre de 50 % du PIB. Les autres recettes de TVA théorique proviennent pour moitié des consommations des administrations publiques (15 % des recettes totales, soit 49 % des rémanences hors ménages) et pour moitié des entreprises (cf. graphique *infra*). Si cette décomposition comptable confirme que la TVA est principalement assise sur la consommation, elle fait également apparaître qu'environ 10 % des recettes de TVA théorique proviennent de l'investissement des administrations publiques (11,3 Md€) et des entreprises (5,7 Md€).

Incidence comptable et incidence économique

L'incidence économique de la TVA, qui désigne quels agents supportent réellement la charge de l'impôt, peut différer de l'estimation de la charge comptable de la TVA présentée ci-dessus :

- d'une part, la TVA modifie l'équilibre entre l'offre et la demande, ce qui conduit à modifier les quantités échangées et donc la répartition des gains économiques aux échanges entre les consommateurs et les producteurs ;

- d'autre part, la TVA modifie l'équilibre macroéconomique global et a donc des effets sur l'activité, les revenus, l'emploi ou la balance commerciale.

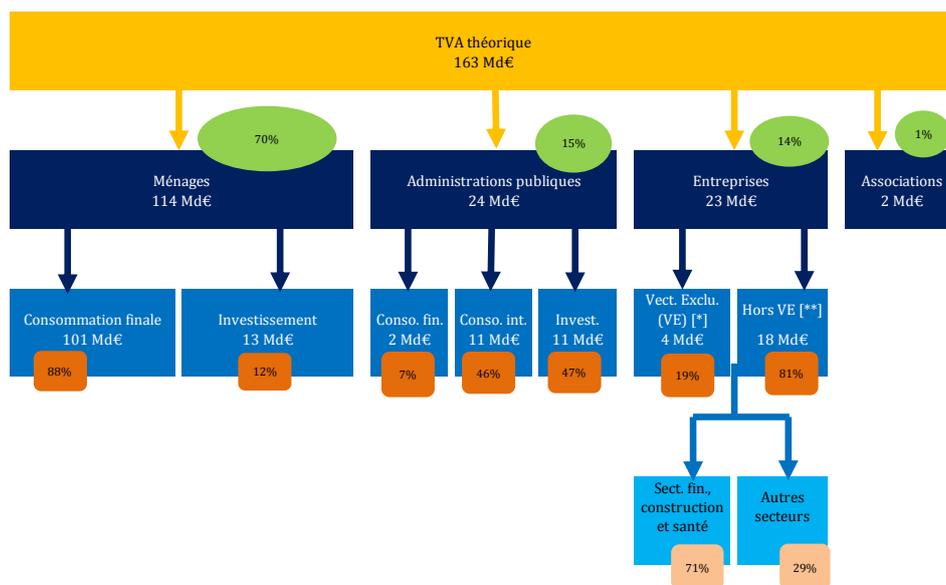
¹⁸⁹ Sauf mention contraire explicite, les chiffres présentés reposent sur les résultats de l'analyse de la TVA sur le compte semi-définitif 2012 en base 2010 à législation 2014, élaborée à partir du modèle TVA de la DG Trésor.

¹⁹⁰ L'écart entre ces deux concepts correspond à « l'écart TVA » (*VAT Gap*). Il se justifie notamment par le fait que les données des comptes nationaux, qui visent à modéliser le plus justement possible l'économie, intègrent des assiettes de fraude ou de travail au noir, sur lesquelles aucune TVA n'est collectée. La TVA théorique ne tient pas non plus compte des erreurs des contribuables ou de la TVA qui n'est finalement pas recouvrée, notamment lorsqu'une entreprise fait faillite.

¹⁹¹ En comptabilité nationale, l'investissement des ménages correspond à leurs achats de logements neufs ou aux grosses réparations qu'ils effectuent dans leurs logements. À l'inverse, les achats de voitures sont par exemple considérés comme de la consommation finale des ménages. La consommation au sens large ou la demande des ménages regroupe ces deux concepts.

Les études économiques théoriques montrent que l'incidence réelle d'une taxe sur la consommation n'est pas forcément supportée à court terme par le consommateur, mais peut se partager entre les producteurs et les consommateurs, en fonction des caractéristiques du marché. Les évaluations empiriques disponibles montrent ainsi que les modifications des taux de TVA ne sont en général pas répercutées intégralement sur les consommateurs à court terme. Cet effet est par ailleurs asymétrique entre les hausses et les baisses, les hausses tendant à être répercutées plus fortement et plus rapidement sur les consommateurs. Par exemple, dans les secteurs intensifs en main-d'œuvre, la hausse du taux normal de TVA en 1995 s'est répercutée selon Carbonnier (2008)¹⁹² à 86 % dans les prix, contre 16 % seulement lors de la baisse de TVA de 2000).

Graphique n° 25 : Décomposition comptable par agent et par origine des recettes de TVA théorique en 2014



Notes : VE = vecteur d'exclusion (produits exclus du droit à déduction, cf. annexe 1). Le fonds de compensation de la TVA (FCTVA) constitue par ailleurs une compensation de nature budgétaire de la TVA acquittée par les collectivités territoriales sur les dépenses d'investissement (5,98 Md€ dans le projet de loi de finances pour 2016).

Source : CPO, à partir de l'Insee et du modèle DG Trésor (compte semi-définitif 2012 en base 2010, modèle selon législation 2014).

¹⁹² Carbonnier C., « Différence des ajustements de prix à des hausses ou baisses des taux de la TVA : un examen empirique à partir des réformes françaises de 1995 et 2000 », *Économie et statistique*, 2008.

B - Un impôt relativement neutre du point de vue de l'efficacité productive

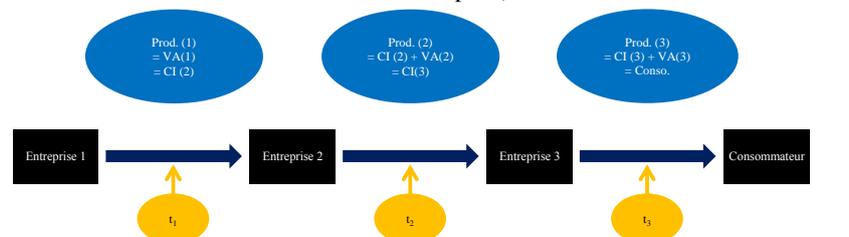
1 - Une taxe visant à préserver l'efficacité productive

Du point de vue économique, la propriété de neutralité associée à la TVA concerne les producteurs qui ont la possibilité de déduire la TVA acquittée sur leurs intrants – sauf lorsqu'ils supportent des rémanences de TVA. Les échanges entre producteurs s'opèrent donc théoriquement hors taxes et les consommations intermédiaires ne sont pas taxées, ce qui ne perturbe pas l'arbitrage des entreprises dans leur choix de production.

Le mécanisme de la TVA vise en effet à ce qu'elle porte sur les dépenses finales et ne pèse pas sur les consommations intermédiaires, *via* la possibilité de déduction et de remboursement au cours du processus de production des biens finaux. La TVA répond ainsi au principe d'efficacité productive de Diamond et Mirrlees (1971)¹⁹³ prônant l'absence de fiscalité sur les biens intermédiaires.

Illustration de la neutralité de la TVA pour les producteurs

En considérant un modèle simple où trois entreprises sont intégrées verticalement pour produire un bien destiné à la consommation finale, il est fait l'hypothèse que ces trois entreprises sont assujetties (le taux de TVA qui leur est appliqué peut en revanche varier). De plus, la première entreprise est supposée ne pas avoir recours à des consommations intermédiaires (cas où elle fournirait de la main-d'œuvre de sous-traitance à la deuxième entreprise).



Les ventes d'une entreprise correspondent aux consommations intermédiaires (CI) du maillon suivant de la chaîne et donc (les expressions ci-dessous s'entendent hors taxes) :

- pour l'entreprise 1 : $Ventes_1 = CI_2 = VA_1$
 - pour l'entreprise 2 : $Ventes_2 = CI_3 = CI_2 + VA_2 = VA_1 + VA_2$
 - pour l'entreprise 3 : $Ventes_3 = CF = CI_3 + VA_3 = VA_1 + VA_2 + VA_3$
- où CF correspond à la consommation finale.

¹⁹³ Diamond, P.A. et Mirrlees J.A., "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency" et "II: Tax Rules", *American Economic Review*, 1971.

De plus, en notant TVA_i la TVA reversée par l'entreprise i , c'est-à-dire la différence entre la TVA qu'elle a collectée sur ses ventes et la TVA qu'elle a versée sur ses achats, et t_i les différents taux de TVA, la TVA collectée par chacune des entreprises peut être déterminée :

- pour l'entreprise 1 : $TVA_1 = t_1 * VA_1$
- pour l'entreprise 2 : $TVA_2 = -t_1 * VA_1 + t_2 * (VA_1 + VA_2)$
- pour l'entreprise 3 : $TVA_3 = -t_2 * (VA_1 + VA_2) + t_3 * (VA_1 + VA_2 + VA_3)$

Au total, la recette de TVA pour les finances publiques s'élève à :

$$TVA_{\text{FIPu}} = TVA_1 + TVA_2 + TVA_3 = t_3 * (VA_3 + VA_2 + VA_1) = t_3 * CF$$

Ce modèle simplifié montre que la TVA dans son principe fondateur est bien une taxe sur la consommation, ici égale à la somme des valeurs ajoutées. De plus, dans le cas d'une TVA déductible à tous les maillons de la chaîne de production, les différents taux s'appliquant au cours du processus de production sont sans aucun impact sur la recette de TVA. En effet, le montant final de TVA collectée ne dépend que du taux auquel font face les consommateurs finaux.

Enfin, dans la mesure où toute la TVA sur les intrants est déductible dans ce cas, les choix des entreprises ne reposent que sur le prix hors taxes de leurs consommations intermédiaires et de leurs investissements.

Cette propriété de neutralité de la TVA vis-à-vis de l'efficacité productive ne signifie pas pour autant que la TVA est neutre sur l'équilibre économique : à l'instar du reste de la fiscalité, elle exerce un effet sur la fixation des prix.

En taxant les biens échangés, la TVA introduit un écart entre le prix payé par le consommateur et le prix reçu par le producteur et peut modifier les prix d'équilibre sur le marché, dans des proportions qui peuvent différer suivant les biens considérés, en particulier du fait de la différenciation des taux de TVA. Cette différenciation des taux de TVA peut conduire à modifier les prix relatifs à la consommation et introduire des distorsions.

Comme le rappelle Stiglitz (1988)¹⁹⁴, cette modification peut être considérée, de manière équivalente, comme une réduction de la demande, à prix « du producteur » donné ou par une réduction de l'offre, à prix « du consommateur » donné. En définitive, la fiscalité – quelle que soit la taxe considérée – conduit à réduire les quantités échangées, à augmenter les prix pour les consommateurs, et à réduire les prix pour les producteurs. La nouvelle situation d'équilibre sur un marché à la suite de l'introduction de la taxe se traduit par une perte de surplus.

¹⁹⁴ Stiglitz J., « *Economics of the public sector* », 1988.

Cette réduction du surplus total est, en première approximation, proportionnelle au carré du taux d'imposition (ou au carré de la taxe dans le cas d'une accise) pour l'introduction d'une « petite taxe ». Par conséquent, plus le taux est faible, moins l'effet des distorsions liées à la fiscalité se matérialise (faible écart de prix et de quantités échangées).

C'est ce constat qui conduit à formuler la recommandation traditionnelle de préférer les impôts à taux faible mais à assiette large. De ce point de vue, l'assiette de la TVA, qui représente environ la moitié du PIB, est particulièrement large et répond à ce critère.

2 - Un impôt pesant faiblement à long terme sur le capital productif et les exportations

Dans un modèle très simplifié d'équilibre général, à long terme, la TVA pèse en première approche essentiellement sur les salaires. En effet, dans une économie fermée, en l'absence de rémanences de TVA sur les entreprises et les administrations publiques, l'assiette de la TVA est égale à la masse salariale. Il y a donc équivalence, de ce point de vue, entre les cotisations sociales et la TVA¹⁹⁵. À moyen terme, la hausse de TVA se traduit ainsi par une hausse des salaires nominaux. A long terme, elle se traduit par une baisse des salaires réels ; la TVA présente donc les mêmes effets sur le coût du travail que les cotisations sociales.

De ce fait, une hausse de TVA, à l'instar de toute hausse de prélèvements obligatoires, conduit à une baisse de l'activité et de l'emploi à long terme toutes choses égales par ailleurs¹⁹⁶. Ce constat ne remet pas en cause la relative neutralité de la TVA vis-à-vis de l'efficacité productive.

En pratique, la TVA a cependant une incidence différente d'une taxe sur les salaires en économie ouverte¹⁹⁷.

¹⁹⁵ C. McLure C. « General equilibrium analysis », *Journal of Public Economics* 4, 1975 et P. Artus , H. Sterdyniak et P. Villa « Investissement, emploi et fiscalité », *Economie et statistique*, 127, 1980.

¹⁹⁶ L'impact d'un éventuel surcroît de dépenses publiques financé par la hausse de la TVA peut, selon l'efficacité de ces dépenses, compenser cet effet négatif.

¹⁹⁷ À court terme, les dynamiques d'ajustement des différentes variables économiques à une hausse de la TVA peuvent être différentes. Elles sont illustrées dans le développement sur les mesures de dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA (cf. chapitre II, partie IV).

Tout d'abord, en économie ouverte, la TVA pèse sur les importations mais non sur les exportations alors que les cotisations sociales ou la CVAE concernent de la même manière l'ensemble des biens et des services produits en France. Cela résulte du fait que la TVA répond du principe de destination, tandis que les cotisations sociales ou la CVAE taxent la production réalisée en France.

Ensuite, l'assiette de la TVA n'est pas strictement équivalente à celle des cotisations sociales employeurs qui correspond à la masse salariale super-brute. Cette dernière s'élève à 1 142 Md€ en 2014. La base théorique de la TVA correspondant à la demande des ménages s'élève à 1 139 Md€ en 2014. En pratique, elle est légèrement supérieure du fait des rémanences de TVA même si cette différenciation est de faible ampleur.

Indépendamment du commerce extérieur, la quasi-équivalence entre TVA et cotisations sociales employeurs n'est cependant valable qu'au premier ordre. En effet, la TVA porte sur les résultats de l'entreprise et les cotisations sociales sur ses dépenses initiales. Avec la TVA, l'État partage davantage les gains et les pertes de l'entreprise qu'avec les cotisations sociales. Par ailleurs, les cotisations sociales portent sur la valeur ajoutée moins les profits et la TVA sur la valeur ajoutée moins l'investissement. Par rapport aux cotisations sociales, la TVA favorise ainsi davantage les entreprises qui investissent au détriment de celles qui versent des dividendes.

Les rémanences de TVA peuvent également peser sur le coût du capital (Gauthier, 2009) mais cet effet est probablement faible. Les rémanences sur les consommations intermédiaires ne jouent pas dès lors qu'elles sont répercutées sur les prix à la consommation, mais les rémanences sur l'investissement sont assimilables à une taxe sur le capital, dont les effets distorsifs de long terme sont en général jugés importants dans la littérature économique. En effet, les impôts sur le capital tendent à réduire le stock de capital par tête, ce qui réduit le niveau de production.

Pendant, une part importante des rémanences de TVA sur l'investissement correspond en réalité à de la TVA sur les logements neufs des ménages ou des entreprises (notamment pour les HLM) en raison du non assujettissement des loyers. Or les effets de l'imposition du logement sont différents de ceux de l'imposition du capital productif des entreprises : les rémanences de TVA auraient donc probablement un impact limité sur le coût du capital productif.

La cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) taxe quant à elle la valeur ajoutée brute de la dépréciation du capital. Elle taxe donc non

seulement le remplacement du capital mais également l'augmentation du stock de capital, à la différence de la TVA pour laquelle l'investissement est en général déductible. La TVA pèse donc moins sur le capital que la CVAE. Contrairement à la TVA, la CVAE incite à la substitution travail/capital, ce qui pourrait être favorable à l'emploi en situation de chômage keynésien. Toutefois, elle pèse fortement sur les secteurs industriels. À long terme, en situation de plein-emploi, la CVAE peut avoir un effet récessif, puisqu'elle réduit le rapport capital/travail.

La TVA ne distord pas l'arbitrage entre consommation et épargne car elle taxe de la même façon la consommation présente et la consommation future¹⁹⁸. De fait, bien que les revenus ne soient pas forcément consommés au moment où ils sont perçus, la TVA taxe l'intégralité des revenus consommés. Le fait qu'une partie des revenus puisse n'être jamais consommée et transmise à la génération suivante explique une nouvelle source de divergence entre l'imposition de la consommation et celle des revenus. Ce résultat n'est cependant pas vrai en cas de variation de taux de TVA.

Enfin, l'incidence économique sur les détenteurs de patrimoine d'une variation de TVA peut être différenciée selon que le patrimoine est immobilier ou financier :

- la TVA est relativement neutre pour les détenteurs de patrimoine immobilier : en effet, même si la TVA ne s'applique qu'à la vente de logements neufs, l'équilibre sur le marché du logement conduit à un alignement des prix des logements anciens du fait de leur substituabilité avec les logements neufs. La valeur réelle du patrimoine immobilier n'est donc *in fine* pas affectée par la TVA ;
- elle est toutefois plus défavorable aux détenteurs de patrimoine financier. Ainsi, à la différence du patrimoine immobilier, la valeur nominale des actions reste inchangée et la valeur réelle du patrimoine financier est donc affectée par la TVA du fait de la hausse des prix.

La neutralité de la TVA en termes d'efficacité productive, au sens où elle ne modifie pas le prix des intrants de production du fait de la déductibilité, n'est que partielle en raison des rémanences de TVA qui pèsent sur les entreprises et les administrations publiques (*cf. infra*).

¹⁹⁸ Voir le chapitre II pour une analyse de la TVA dans une perspective de cycle de vie (partie A du III).

C - Une neutralité imparfaite pour les producteurs

La neutralité de la TVA s'apprécie d'un point de vue juridique et d'un point de vue économique. Juridiquement, le principe de neutralité fiscale, et en particulier le droit à déduction, constitue « *un principe fondamental inhérent au système commun de la TVA* »¹⁹⁹. Il « *s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA* »²⁰⁰. Toutefois, s'il est la traduction, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement, il n'a pas, à la différence de ce dernier principe, de valeur constitutionnelle. Il nécessite donc une élaboration législative et peut faire l'objet de précisions, qui aboutissent à en limiter la portée²⁰¹.

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

Sur le plan économique, la TVA est théoriquement neutre du point de vue de l'efficacité productive. Elle ne doit pas constituer une charge pour les entreprises chargées de la collecter. Le droit à déduction de la taxe élimine en principe les charges liées au cumul de taxes à différentes étapes du circuit économique. En réalité, les entreprises comme les administrations publiques font face à des dépenses de TVA non récupérables, appelées rémanences, qui présentent des effets distorsifs.

1 - L'origine des rémanences de TVA

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

¹⁹⁹ CJCE, 10 avril 2008, *Marks & Spencer plc*, aff. C-309/06, point 49, 10 juillet 2008, *Alicja Sosnowska*, aff. C-25/07, point 14 ou 23 avril 2009, *PARAT*, aff. C-74/08, point 15.

²⁰⁰ CJUE, 3e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, *K Oy*.

²⁰¹ CJCE, 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark A/S*, aff. C-174/08, points 42 et 43.

Pour mémoire, le fait qu'une opération ne soit pas imposée a pour corollaire l'exclusion du droit à déduction de la TVA ayant grevé les biens et les services utilisés pour les besoins de cette opération.

La taxe supportée en amont par la personne qui effectue des opérations non imposées n'est donc pas automatiquement répercutée dans son intégralité sur le destinataire des biens ou services, mais constitue pour cette personne une charge, désignée sous le nom de « rémanence de TVA ».

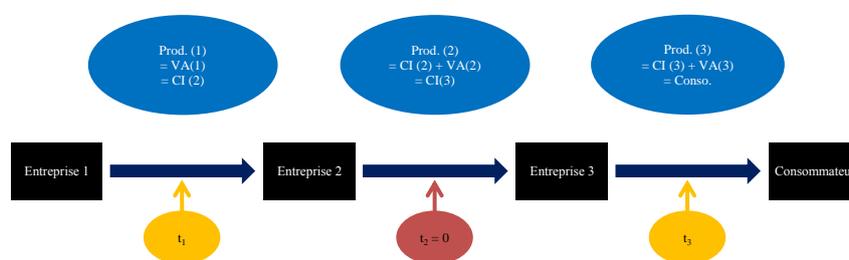
L'effet des rémanences de TVA sur les prix dépend non seulement de la part des opérations non imposées dans le prix final des biens et des services, mais surtout de leur place dans le circuit de production.

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

En revanche, la non-imposition d'une opération intermédiaire, dès lors qu'elle interdit la déduction de la taxe ayant grevé les opérations d'amont, a pour effet paradoxal de renchérir, à hauteur de cette rémanence de taxe, le prix, qui est un prix hors taxe, facturé à son client assujéti par l'opérateur qui effectue l'opération non imposée. Le prix de vente au consommateur final est donc augmenté d'un montant égal à la somme de cette rémanence et de la part de la TVA sur le prix final du bien ou du service correspondant à cette rémanence. Il s'agit là de la différence entre une rémanence de TVA et une imposition théorique de la TVA à taux zéro qui conserverait le droit à déduction et respecterait ainsi le cas où les entreprises choisissent leurs entrants en tenant compte des prix hors taxes (cf. encadré « Illustration de la neutralité de la TVA pour les producteurs »).

Effet d'une exonération située en milieu de chaîne de production

Dans un modèle simple où trois entreprises sont intégrées verticalement pour produire un bien destiné à la consommation finale, il est fait l'hypothèse que l'entreprise 2, située en milieu de chaîne, est non assujettie : sa production n'est plus taxée et, en conséquence, elle ne peut plus déduire la TVA sur ses intrants. Par ailleurs, elle deviendra redevable de la taxe sur les salaires. Cela va donc modifier directement la TVA qu'elle reverse, mais aussi indirectement la TVA due par les autres acteurs, l'entreprise répercutant alors ses rémanences et la taxe sur les salaires (TS) dans les prix.



La valeur ajoutée générée en amont de la production vendue à l'entreprise exonérée sera doublement taxée, puisque l'entreprise exonérée joue en quelque sorte le rôle de consommateur final. De plus, de la TVA sera collectée sur de la TVA et de la taxe sur les salaires, car les rémanences (qui sont de la TVA) et la taxe sur les salaires se répercutent dans les prix hors taxes.

L'exemple numérique présenté ci-dessous considère deux chaînes de production parfaitement identiques (mêmes consommations intermédiaires, mêmes salaires, même rémunération du capital), à ceci près que dans le second cas, l'entreprise située en milieu de chaîne devient exonérée de TVA et répercute intégralement ses rémanences de TVA dans son prix de vente. Pour simplifier l'analyse, le taux de taxe sur les salaires est considéré comme nul. Il en découle que :

- l'entreprise exonérée vend sa production TTC moins cher que lorsqu'elle est assujettie (170 contre 180) ;
- mais le fait que ce prix TTC n'inclue pas de TVA déductible pour la dernière entreprise renchérit le prix facturé au consommateur final (324 contre 300).

	Aucune entreprise exonérée	Entreprise 2 exonérée	Écarts
Entreprise 1			
CI	0	0	0
TVA (rémmanente) sur CI	0	0	0
Salaires et rémunération du capital	100	100	0
Ventes HT	100	100	0
TVA sur ventes	20	20	0
Ventes TTC	120	120	0
Entreprise 2			
CI HT	100	100	0
TVA (rémmanente) sur CI	0	20	20
Salaires et rémunération du capital	50	50	0
Ventes HT	150	170	20
TVA sur ventes	30	0	-30
Ventes TTC	180	170	-10
Entreprise 3 (toujours assujettie)			
CI HT	150	170	20
TVA (rémmanente) sur CI	0	0	0
Salaires et rémunération du capital	100	100	0
Ventes HT	250	270	20
TVA sur ventes	50	54	4
Ventes TTC	300	324	24
TVA			
TVA collectée par 1	20	20	0
TVA collectée par 2	10	0	-10
TVA collectée par 3	20	54	34
Total	50	74	24

Ainsi, le non-assujettissement d'une entreprise à la TVA confère un avantage aux consommateurs si l'entreprise est en bout de chaîne et n'augmente pas sa marge, c'est-à-dire qu'elle s'adresse directement à un consommateur final. En revanche, le non-assujettissement à la TVA est défavorable pour les consommateurs si l'entreprise concernée est un intermédiaire du cycle de production.

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

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

Si la non-imposition à la TVA de certaines opérations économiques produit toujours des effets distorsifs, ses effets sont, de manière générale, particulièrement critiquables :

- lorsqu'elle concerne des opérations entre assujettis, à un stade précédant la vente au consommateur final, puisque les effets distorsifs sur les prix sont importants et pénalisent les consommateurs ;
- ou lorsqu'elle concerne des biens ou des services auxquels peuvent être substitués des biens ou des services imposés à la TVA, puisqu'elle provoque des distorsions de concurrence.

2 - Une répercussion partielle des rémanences supportées par les entreprises dans les prix

Les entreprises peuvent faire face à des rémanences de TVA, c'est-à-dire des dépenses de TVA non récupérables, en raison :

- soit de règles fiscales spécifiques qui, quelle que soit la nature de l'acheteur, excluent du droit à déduction certains produits, dénommés « vecteurs d'exclusion ». En France, la TVA acquittée sur les achats de véhicules particuliers par les entreprises (hors taxis, loueurs de véhicules et auto-écoles), ou des dépenses de carburant ne peuvent pas être déduites ou remboursés²⁰² ;
- soit du type de production réalisée par l'acheteur. Ainsi, une entreprise dont la production est partiellement hors champ ou exonérée ne pourra déduire qu'une fraction de la TVA qu'elle a avancée sur ses intrants. La fraction non déductible est égale à la part de la production de l'entité qui ne donne pas lieu à collecte de TVA. Le fait que certains secteurs d'activité ne paient pas de TVA sur leurs ventes génère des rémanences sur les intrants.

En 2014, la TVA théorique non récupérable par l'ensemble des entreprises²⁰³ peut être estimée à 22,6 Md€ dont 17,0 Md€ sur les consommations intermédiaires et 5,7 Md€ sur l'investissement²⁰⁴. Ces

²⁰² L'essence est intégralement exclue du droit à déduction alors que le gazole est déductible à hauteur de 20 %.

²⁰³ Le champ « entreprises » retenu ici consiste en la somme des branches marchandes pour les consommations intermédiaires et en la somme des différents secteurs institutionnels (hors APU et associations) pour la formation brute de capital fixe. Ces chiffreages des rémanences correspondent à la TVA théorique et incluent donc une partie de l'écart TVA.

²⁰⁴ Les tableaux « d'entrées-sorties » de l'INSEE sont utilisés pour estimer pour chaque branche le total de TVA sur les intrants à partir de la structure par produits des consommations intermédiaires. Un coefficient de non-déductibilité estimé pour chaque branche à partir de la part du chiffre d'affaires exonéré de TVA est appliqué.

rémanences proviennent majoritairement de la non-déductibilité liée à l'exonération de la production, plus qu'aux vecteurs d'exclusion (19 %) : ces derniers sont d'ailleurs davantage concentrés sur la consommation intermédiaire que sur la formation brute de capital fixe (FBCF).

La majorité des rémanences supportées par les entreprises concernent le secteur financier (31 %) et le secteur immobilier (26 %).

Tableau n° 12 : Décomposition par branche des dépenses de TVA non récupérable des entreprises (branches marchandes) et part de la production exonérée dans les produits correspondants en 2014

	TVA rémanente de la branche (%)	TVA rémanente de la branche (Md €)	Part de la TVA rémanente dans la production de la branche	Prod. exo. du produit
Total	100,0%	22,6	0,6%	19,7%
Agriculture, sylviculture et pêche	1,7%	0,4	0,4%	1,2%
Industrie manufacturière, industries extractives et autres	6,5%	1,5	0,1%	0,7%
Construction	1,5%	0,3	0,1%	0,0%
Commerce de gros et de détail, transports, hébergement et restauration	10,4%	2,4	0,9%	6,0%
Information et communication	1,8%	0,4	0,2%	0,3%
Activités financières et d'assurance	30,9%	7,0	3,4%	87,9%
Activités immobilières	25,9%	5,9	2,0%	68,2%
Activités spécialisées, scientifiques et techniques et activités de services admin. et de soutien	3,5%	0,8	0,2%	0,0%
Administration publique, enseignement, santé humaine et action sociale	13,7%	3,1	0,9%	90,5%
Autres activités de services	4,0%	0,9	1,0%	54,2%

Note : les montants de TVA indiqués correspondent à de la TVA « théorique » selon les concepts des comptes nationaux.

Source : CPO, à partir de l'Insee et du modèle DG Trésor (compte semi-définitif 2012 en base 2010, modèle selon législation 2014).

En France, les activités du secteur financier sont très largement exonérées de TVA²⁰⁵. En conséquence, des rémanences de TVA sont à la charge du secteur financier, pour un montant estimé à 7 Md€ environ.

Le rapport de janvier 2013 du Conseil de prélèvements obligatoires sur *Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier* abordait la question de la suppression de certaines spécificités fiscales affectant le secteur financier dont la TVA. Face aux difficultés

²⁰⁵ Toutefois, les prestations de conseil (par exemple conseil en investissement ou conseil dans le cadre d'une opération financière de type fusion), sont assujetties à la TVA. Par ailleurs, un droit d'option, créé en 1979, permet aux banques qui le souhaitent de s'assujettir à la TVA, principalement pour certaines opérations de banque de détail (cartes de paiements par exemple).

techniques d'un passage au régime de droit commun de TVA du secteur financier et à son impact pour les finances publiques, le rapport privilégiait l'option du *statu quo*.

En cas d'assujettissement total du secteur financier à la TVA, la suppression de la taxe sur les salaires et des rémanences de TVA supportées par ce même secteur représenterait environ 10,1 Md€ (3,1 Md€ de taxe sur les salaires et 7 Md€ de rémanences de TVA, *cf. infra*). L'effet net pour les finances publiques dépendrait des recettes de TVA supplémentaires liées à l'assujettissement à la TVA du secteur financier. Elles dépendraient notamment de l'option retenue pour assujettir le secteur financier à la TVA²⁰⁶.

L'estimation des rémanences du secteur financier

Les rémanences de TVA sur le secteur financier ne sont pas directement déclarées par les établissements financiers. En effet, les banques, assurances et intermédiaires financiers sont tenus de déclarer la TVA qu'ils collectent sur leur production et qu'ils déduisent sur leurs charges, mais ils ne déclarent pas la TVA totale qu'ils versent à leurs fournisseurs. Ces derniers quant à eux déclarent la TVA générée sur leur production, sans distinguer la part acquittée par les banques de celle de leurs autres clients. Ainsi, une estimation statistique est nécessaire pour appréhender le montant de TVA non récupérable par le secteur financier.

Cette estimation des rémanences n'est pas aisée et se heurte au caractère lacunaire des données disponibles. En effet, les données mobilisables (à savoir les déclarations de TVA des entreprises du secteur financier) font apparaître des montants de TVA collectée et déduite relativement élevés, difficilement réconciliables avec l'exonération très large dont bénéficie le secteur. De plus, il apparaît que les services financiers consommés par les entreprises le sont à 42 % par des entreprises du secteur financier lui-même. Le montant de rémanences estimé est donc particulièrement sensible à l'hypothèse faite sur la TVA facturée par les services financiers entre eux.

L'hypothèse retenue est que les flux intra-financiers sont exonérés de TVA, ce qui est cohérent avec le dispositif de « groupement » qui permet d'exonérer de TVA certaines prestations de services rendues à prix coûtant au sein des groupes dans une logique de partage de coûts. Par ailleurs, le chiffrage des rémanences est sujet aux incertitudes statistiques du modèle TVA, notamment en ce qui concerne l'estimation des charges du secteur financier en produits non financiers.

²⁰⁶ Cf. Conseil des prélèvements obligatoires, *Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier*, janvier 2013 p. 175 et suivantes sur les options envisageables pour identifier une assiette permettant d'assujettir les opérations bancaires à la TVA (flux de trésorerie, intérêts bruts payés par les clients...).

Malgré de nombreuses limites, l'estimation des rémanences de TVA portées par le secteur financier dans son ensemble (banques, assurances et auxiliaires financiers) serait de l'ordre de 7 Md€. Les services financiers au sens strict (dont les banques) représenteraient de 3,5 Md€, le secteur des assurances 2,2 Md€, le reste provenant des auxiliaires des services financiers.

L'écart entre cette estimation et le montant estimé dans le rapport du CPO de 2013 sur *Les prélèvements obligatoires et les entreprises du secteur financier* (8,9 Md€) tient notamment à des différences dans les méthodes d'estimation. En outre, ce chiffre peut difficilement être mis en perspective avec des évaluations comparables relatives à d'autres pays, faute d'études disponibles²⁰⁷.

Les rémanences de TVA concernent également le secteur des activités immobilières. En effet, les loyers dans le secteur du logement sont exonérés de TVA²⁰⁸. De ce fait, la TVA sur les livraisons de logements n'est pas déductible, même lorsqu'elle est acquittée par un assujetti à la TVA. De plus, un dispositif dit de « livraison à soi-même » a été mis en place afin que la TVA porte sur la valeur totale du bâtiment. Ce dispositif permet d'éviter une dissymétrie entre un assujetti qui construit un immeuble par ses propres moyens et un assujetti qui recourt à une entreprise tierce.

Enfin, certaines prestations sanitaires ou sociales, exonérées de TVA, sont exercées non pas dans les administrations publiques ou le secteur associatif, mais dans le secteur privé (cliniques privées par exemple). Ces prestataires non assujettis ne peuvent déduire la TVA sur leurs charges, au même titre que les administrations publiques exerçant les mêmes actions. Près de 14 % des rémanences des entreprises privées portent sur les branches principalement non marchandes « administration, enseignement, santé humaine et action sociale ».

L'effet de la non-imposition à la TVA doit tenir compte de l'existence de la taxe sur les salaires, qui constitue une imposition dont le produit est affecté aux organismes de sécurité sociale²⁰⁹.

²⁰⁷ L'étude réalisée en 2011 par le cabinet *PriceWaterhouseCoopers* ne portait que sur un échantillon non représentatif d'établissements bancaires et ne concernait pas l'ensemble du secteur financier (assurances notamment).

²⁰⁸ À l'inverse, pour les locaux à usage professionnel, un droit d'option existe. Si les loyers sont assujettis, alors la TVA sur la livraison du bâtiment devient déductible.

²⁰⁹ Le rendement prévu pour 2016 est de 13,5 Md€ : voir le tome I de l'évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2016.

L'assujettissement à la taxe sur les salaires

La taxe sur les salaires a été créée sous forme de versement forfaitaire temporaire en 1948 et pérennisée en 1952. La généralisation de la TVA en 1968 a conduit à supprimer la taxe pour les entreprises dont au moins 90 % du chiffre d'affaires était assujetti à la TVA.

En vertu des articles 231 et suivants du code général des impôts, tout employeur établi en France²¹⁰ qui, au cours de l'année civile précédente, n'a pas été assujetti à la TVA ou ne l'a pas été sur au moins 90 % de son chiffre d'affaires est redevable de la taxe sur les salaires, dont l'assiette est constituée du montant des rémunérations brutes qu'il verse à son personnel salarié travaillant en France à l'exception des rémunérations correspondant aux prestations de sécurité sociale.

La taxe sur les salaires est progressive : son taux varie en fonction du montant des rémunérations individuelles. Pour 2015, le taux en métropole est de 4,25 % pour la fraction de la rémunération individuelle annuelle inférieure à 7 666 €, 8,5 % pour la fraction comprise entre 7 666 € et 15 308 €, 13,6 % pour la fraction comprise entre 15 308 € et 151 208 € et 20 % pour la fraction excédant 151 208 €.

Le taux moyen d'imposition pour l'ensemble des assujettis s'élève à 10,0 % en 2013, en hausse de 0,3 point par rapport à l'année précédente. Il est légèrement supérieur pour le secteur des assurances (10,8 %) et les banques (11,6 %). La taxe sur les salaires est supportée principalement par les hôpitaux publics et privés (27 % du montant de la taxe en 2013), le secteur financier (25 %), le secteur social et médico-social (17 %), les activités d'enseignement ne représentant qu'une part résiduelle du montant total de la taxe (2,9 %).

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

La taxe sur les salaires a été jugée compatible avec l'article 401 de la directive TVA²¹¹, ainsi qu'avec le principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques²¹².

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

²¹⁰ En l'absence de disposition en ce sens dans la loi, cette précision résulte des règles générales de territorialité de l'impôt : voir CE Plén., 30 juin 1982, *SARL « Centre expérimental de recherche et d'études du bâtiment et des travaux publics*, n° 22796, concl. Verny, CE, 18 novembre 1987, *Office national du tourisme de Norvège*, n° 59433, concl. Fouquet, ou, plus récemment, CE, 15 juillet 2004, *Ministre c/ Société Alitalia*, n° 249801, concl. Goulard.

²¹¹ CE, 21 décembre 2007, *SASP Football Club de Metz*, n° 295646, concl. Collin.

²¹² Décision n° 2010-28 QPC du 17 septembre 2010.

Les entreprises peuvent en partie répercuter dans les prix au consommateur les rémanences de TVA qui pèsent comptablement sur elles.

L'impact des rémanences en termes de variations de prix et de quantités échangées dépend des élasticités respectives de l'offre et de la demande et des conditions de concurrence dans le secteur concerné. À long terme, en concurrence pure et parfaite et avec libre accès aux facteurs de production, la répercussion des rémanences de TVA sur les clients de l'entreprise serait totale. Dans des cadres de concurrence plus réalistes et à court ou moyen terme, cette répercussion ne serait que partielle.

Si le client de l'entreprise exonérée est un consommateur final, par exemple un ménage, l'exonération de TVA conduit à une baisse du prix de vente ce qui bénéficie au consommateur et au producteur. En effet, même si le producteur répercute l'intégralité des rémanences de TVA dans le prix de vente, la valeur ajoutée créée par la dernière entreprise de la chaîne de valeur, celle qui subit les rémanences, est exonérée de TVA, mais le consommateur continue d'acquitter indirectement de la TVA sur la valeur créée en amont²¹³. Ce cas s'applique par exemple à l'exonération des loyers : la TVA rémanente présentée comptablement à la charge des sociétés qui achètent des logements, est *in fine* répercutée dans le prix des loyers si bien que ce sont les ménages qui l'acquittent, bien que les loyers soient exonérés. À l'inverse, si les entreprises disposent d'un pouvoir de marché, elles ne répercuteront pas nécessairement l'intégralité des rémanences de TVA dans les prix à la consommation et les rémanences permettent dans ce cas de récupérer une partie de la rente de monopole ou d'oligopole.

Si en revanche l'entreprise exonérée vend à une autre entreprise assujettie, et qu'elle répercute ses rémanences dans son prix de vente, cette TVA sera incluse dans le prix d'achat hors taxes des consommations intermédiaires de l'entreprise cliente (assujettie) et cette TVA ne sera pas récupérable. Le consommateur en bout de chaîne devra donc acquitter de la TVA sur cette TVA. De plus, la valeur ajoutée créée avant l'exonération sera doublement taxée (au moment de l'exonération et en fin de chaîne) aboutissant ainsi à un phénomène de TVA en cascade, contraire à l'objectif de neutralité assigné à cet impôt par ses créateurs.

²¹³ En effet, les rémanences de la dernière entreprise sont égales à une fraction de cette valeur ajoutée et font partie de l'assiette de la TVA payée par le consommateur final.

3 - L'impact des rémanences de TVA supportées par les administrations publiques sur leurs choix d'organisation

Les administrations publiques (APU) n'étant pas assujetties à la TVA, elles ne peuvent pas, à la différence de la plupart des entreprises, déduire les charges de TVA sur leurs intrants. Elles supportent ainsi des rémanences de TVA sur leurs consommations finales mais surtout sur leurs consommations intermédiaires et leurs investissements. Comme la TVA des APU constitue aussi une dépense publique, le montant de TVA qu'elles payent est néanmoins neutre pour le solde public, puisqu'il augmente à la fois les dépenses et les recettes.

Les administrations publiques acquittent de la TVA pour leurs consommations finales individualisables, c'est-à-dire, pour les biens et les services qu'elles achètent pour le compte des ménages²¹⁴. L'essentiel de ces consommations finales individualisables correspond cependant à de la production de branches non marchandes exclues du champ de la TVA. La partie taxable de la consommation finale individualisable des APU (12 % de la consommation finale individualisable totale) l'est pour l'essentiel (61 %) à taux super-réduit (2,1 %). La TVA théorique acquittée par les administrations publiques sur leur consommation finale peut ainsi être estimée comptablement à 1,7 Md€.

Les administrations publiques supportent également de la TVA sur leurs consommations intermédiaires et leurs investissements.

En 2012, le total des consommations intermédiaires des administrations publiques et de leurs investissements peut être estimé à 165,4 Md€ à partir des comptes nationaux. Comme pour la consommation finale, une partie des achats servant au processus de production des administrations publiques n'est pas soumise à la TVA. Le poids des exonérations est plus restreint pour la consommation intermédiaire et l'investissement des administrations publiques (de l'ordre de 25 % de l'assiette) que pour leurs dépenses finales. De même, le poids des taux réduits est également plus faible ici que pour la dépense finale (il est inférieur à 10 % en moyenne).

²¹⁴ En comptabilité nationale, la consommation finale individualisable des APU se distingue de la consommation finale collective des APU qui correspond aux fonctions souveraines des administrations et pour lesquelles un bénéficiaire unique ne peut pas être identifié isolément (comme dans le cas de la défense nationale).

La TVA non récupérable versée par les administrations publiques s'élève ainsi en 2014 à 22,6 Md€, le taux normal de TVA contribuant pour 95 % à ces recettes.

Ce constat d'absence de déductibilité de la TVA acquittée par les administrations publiques au titre de leurs consommations intermédiaires et de leurs investissements doit cependant être nuancé en ce qui concerne l'investissement des collectivités locales. Ces dernières bénéficient en effet *via* le fonds de compensation de la TVA (FCTVA) d'une compensation de nature budgétaire de la TVA sur leurs dépenses d'investissement.

Le FCTVA

Le FCTVA, régi par les articles L. 1615-1 à L. 1615-13, R. 1615-1 à R. 1615-6 et D. 1615-7 du code général des collectivités territoriales, a succédé au fonds d'équipement des collectivités locales (FECL). Créé par la loi de finances pour 1978, il vise à compenser, de manière forfaitaire, la TVA supportée par les collectivités territoriales et certains établissements publics locaux, en fonction de leurs dépenses réelles d'investissement éligibles. Initialement doté de crédits budgétaires, le FCTVA est devenu un prélèvement sur les recettes de l'État en 1983.

Il est ainsi fondé sur un taux forfaitaire appliqué sur les dépenses hors taxes d'investissement éligibles des collectivités, sans considération du taux de TVA réellement appliqué à la dépense. Afin de tenir compte de la hausse du taux normal de 19,6 % à 20 % intervenue au 1^{er} janvier 2014, le Gouvernement a revu à la hausse le taux du FCTVA, qui est ainsi fixé à 15,482 % pour les investissements réalisés avant le 31 décembre 2013 et à 15,761 % pour ceux réalisés à partir du 1^{er} janvier 2014.

Les dépenses réelles d'investissement prises en considération pour la détermination du FCTVA sont :

- les dépenses de l'année en cours (N) pour les communautés de communes (CC) et d'agglomération (CA) ainsi que les communes nouvelles (issues de la fusion de deux entités communales) ;

- les dépenses de l'année précédente (N-1) pour :

- les collectivités (autres que les CC et CA) qui se sont engagées en 2009 et 2010 à accroître leurs dépenses d'investissement dans le cadre du dispositif de versement accéléré du FCTVA au titre du plan de relance pour l'économie, et qui ont respecté leur engagement ;

- les communes membres d'EPCI qui appliquent la mise en commun de la dotation globale de fonctionnement) ;

- les dépenses de la pénultième année (N-2) pour le reste des collectivités.

En 2016, la prévision de prélèvement sur les recettes de l'État du FCTVA s'élève à 5,98 Md€.

Les administrations publiques sont, d'une façon générale, non assujetties ou exonérées de TVA, pour plusieurs raisons distinctes :

- une partie de leurs activités est *de facto* hors du champ de la TVA car elles sont fournies gratuitement et ne font pas l'objet de transactions monétaires (défense, administration, etc.) ;
- certaines activités d'intérêt général (prestations de soins, éducation, etc.) sont de plus exclues du champ de la TVA par l'article 132 de la « directive TVA » et sont en pratique souvent fournies par les APU ;
- l'article 13 de cette même directive exonère de TVA les activités facturées et donc potentiellement taxables menées par une « autorité publique » (c'est-à-dire en tant qu'organisme régi par le droit public). Des exceptions existent néanmoins, le principe étant que les administrations publiques sont taxées si elles sont en concurrence avec le secteur privé²¹⁵.

Toutefois, certaines activités exercées par l'autorité publique sont expressément taxables²¹⁶. Il s'agit principalement des biens et des services qui sont ou qui peuvent être vendus par le secteur privé : télécommunications, transports de biens et de personnes, services portuaires et aéroportuaires, distribution de gaz, d'énergie thermique, etc.

La directive TVA laisse une marge d'appréciation aux États membres pour évaluer les secteurs d'activité où le public est en concurrence avec le privé puisqu'elle ne donne pas de critères d'évaluation du niveau de concurrence qui doit entraîner l'assujettissement à la TVA des administrations publiques. La CJUE a pu statuer au cas par cas²¹⁷. Ainsi, certaines activités (soins hospitaliers, musées, prestations culturelles et sportives, etc.) sont présumées non-concurrentes²¹⁸ par le droit français alors même que des entreprises privées fournissent des biens et des services semblables mais sont assujetties à la TVA.

²¹⁵ En pratique une condition supplémentaire s'applique : ce n'est le cas que si les activités concernées sont menées sur une échelle « non négligeable » (cf. article 13 de la directive TVA).

²¹⁶ Elles sont listées à l'annexe I de la Directive TVA.

²¹⁷ Cf. la discussion de la jurisprudence par De la FERIA (2009), "*The EU VAT treatment of public sector bodies : slowing moving in the wrong direction*", *Intertax*.

²¹⁸ Comme établi par la doctrine de l'administration fiscale (BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204).

Si, comptablement, la TVA payée par les APU est neutre sur le déficit public, le non-assujettissement ou l'exonération des administrations publiques n'est pas neutre d'un point de vue économique du fait des distorsions de plusieurs natures qu'ils peuvent créer.

D'une part, l'exonération de TVA des administrations publiques peut distordre les choix des consommateurs en faveur des biens et des services qu'elles produisent. En effet, comme la doctrine fiscale présume la non-concurrence pour certaines activités²¹⁹, la définition du champ des activités publiques exonérées ne permet pas nécessairement d'éviter toute distorsion de concurrence entre le public et le privé. Dans certains cas, il semble pouvoir exister une ambiguïté quant au caractère de non-concurrence entre public et privé. À titre d'illustrations, dans les établissements hospitaliers pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) :

- les soins médicaux qui sont effectués sont toujours exonérés, que l'EHPAD soit public ou privé ;
 - en revanche, les prestations d'hébergement et celles liées à la dépendance sont taxées à 5,5 % dans le privé et exonérées dans le public ;
- dans le cas des installations sportives, la non-concurrence est présumée par l'article 256B du CGI. Ainsi, une piscine publique est exonérée tandis qu'une piscine privée est assujettie. Selon la jurisprudence²²⁰, une piscine municipale exploitée en gestion directe constitue un service public à caractère administratif (SPA) et non à caractère industriel et commercial (SPIC). Or, si les services de natation scolaire sont liés à l'éducation (qui est non assujettie), dans la pratique, une piscine municipale peut exercer des activités de natures différentes dont certaines peuvent s'apparenter à un SPIC (activités ludiques, de remise en forme et de détente) ;
- les musées publics sont exonérés tandis que le taux de TVA de 10 % s'applique aux musées privés.

D'autre part, l'exonération des administrations publiques peut les inciter à internaliser la production de certains services, notamment de support (puisque les crédits de financement s'appliquent à des achats TTC), alors qu'elles pourraient recourir à des prestataires externes plus efficaces mais auxquels s'appliquerait la TVA. Or, du point de vue de l'efficacité économique et du coût pour les finances publiques dans leur

²¹⁹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-20150204.

²²⁰ TC, 26 mai 2003, Ville de Paris c/ M. Deruelle, n°C3346.

ensemble, il peut être préférable que les APU externalisent si le prestataire extérieur est plus efficace que la production en interne du service.

Par exemple, une administration publique devrait acquitter la TVA sur l'ensemble du prix d'une prestation de nettoyage réalisée par le secteur privé (incluant donc la valeur ajoutée, les consommations intermédiaires et l'investissement de ce service) alors qu'elle ne la paierait que sur ses propres consommations intermédiaires et son investissement en internalisant l'activité de nettoyage : elle est donc incitée à produire en interne ce service car le prix vu par le gestionnaire ne correspond pas au coût total pour les finances publiques.

En outre, le fonctionnement actuel du FCTVA tel qu'il est défini actuellement tend à renforcer cette incitation à internaliser les fonctions support pour les collectivités locales. Il rembourse en effet aux collectivités locales la TVA sur les seuls investissements liés à la prestation effectuée en interne.

CONCLUSION

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) a été conçue comme un impôt à assiette large destiné à alimenter le budget de l'État sans pénaliser excessivement l'activité économique. Créée en 1954, elle s'est substituée à une multitude de taxes sur la production qui, sans possibilité de déduction, pesaient sur la compétitivité des entreprises et sur les exportations.

La mise en œuvre du marché commun à partir de la fin des années 1960 a rendu nécessaires la généralisation et l'harmonisation de cet impôt à l'échelle de la Communauté économique européenne. S'il est aujourd'hui très encadré par le droit de l'Union, les États membres n'en disposent pas moins de marges de manœuvre importantes concernant le champ d'application de la taxe, les taux et les droits à déduction. Ces marges de manœuvre peuvent être de nature à générer des situations de distorsion de concurrence qui nuisent au bon fonctionnement du marché intérieur.

Malgré certaines avancées récentes, concernant en particulier le lieu d'imposition des prestations de services électroniques, la « directive TVA » semble aujourd'hui figée alors que certains points méritent d'être tranchés par les États membres, comme l'assujettissement de certaines activités des personnes publiques à la TVA, et que les règles sont encore insuffisamment harmonisées.

Cette situation de blocage favorise l'autonomie et la créativité de la jurisprudence de la CJUE. Elle contribue à entretenir une forme d'insécurité juridique pour les redevables dans un contexte où, par ailleurs, l'hétérogénéité des systèmes de TVA s'est accrue au sein de l'Union.

Cette insécurité résulte principalement de la complexité des règles applicables, que ce soit en matière de taux ou de droits à déduction. Compte tenu du fait que la TVA est collectée pour le compte de l'État par ses assujettis, l'administration fiscale doit veiller avec une diligence particulière à répondre aux demandes de rescrits qu'ils formulent à son attention. Au-delà de la qualité et de la fluidité des échanges entre l'administration et les redevables, ce sont les règles elles-mêmes, notamment celles en matière de taux, qui doivent être simplifiées.

La complexité de la TVA se retrouve également dans les formalités déclaratives auxquelles les entreprises sont soumises. Pouvant constituer une charge importante pour les opérateurs économiques, elles devraient être aussi simples que possible en tenant compte des impératifs légitimes de lutte contre la fraude.

La fraude constitue en effet un manque-à-gagner non négligeable pour le budget de l'État estimé au moins à 10 Md€ par an. Des marges de progrès existent pour mieux lutter contre ce phénomène croissant si l'on considère les résultats décevants du contrôle fiscal au cours des dernières années.

La fraude ne constitue que l'un des points de fuite de cet impôt dont le rendement budgétaire, bien que déjà élevé avec une recette de 155 Md€, est insuffisamment exploité. Près de 150 mesures dérogatoires – exonérations ou taux réduits bénéficiant à un secteur ou à une zone géographique –, représentant un coût total annuel d'au moins 47 Md€, auxquelles il convient d'ajouter les franchises, érodent son potentiel fiscal total. Ce dernier est évalué par la Commission européenne et l'OCDE entre 297 et 323 Md€, correspondant à la taxation à taux normal de l'ensemble de l'assiette potentiellement taxable (incluant les services financiers et les prestations réalisées par les administrations publiques par exemple).

Ainsi, la France se trouve aujourd'hui dans une situation atypique par rapport à la moyenne des autres pays européens et industrialisés : la part de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires s'est dégradée au cours des dernières années et les taux en vigueur sont désormais inférieurs à la moyenne européenne, indiquant qu'il existe des marges de manœuvre.

Sur le plan économique, l'assiette de la TVA, contrairement à ce que la dénomination de cet impôt laisse penser, est plus proche de la consommation que de la valeur ajoutée. En effet, 70 % des recettes de TVA théoriques sont acquittés par les ménages. À long terme, la TVA pèse ainsi peu sur le capital productif et pas sur les exportations qui sont exonérées à la différence des importations.

Son caractère relativement peu distorsif pour l'économie s'explique en partie par son objectif de neutralité en termes d'efficacité productive : la TVA est théoriquement neutre pour les producteurs qui ont la possibilité de déduire la TVA acquittée sur leurs intrants. Cette neutralité est en réalité imparfaite en raison des « rémanences » de TVA. Les entreprises, comme les administrations publiques, font en effet face à des dépenses de TVA non récupérables, qui présentent des effets distorsifs et peuvent, selon les conditions de marché, être répercutées dans les prix de consommation.

Chapitre II

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

Dès sa création, la TVA apparaît comme un impôt économique moderne remédiant aux « *taxes en cascade qui [faussaient] les conditions de la concurrence* »²²¹ et permettant « *de favoriser l'investissement, d'améliorer la position compétitive de la production et d'inciter à la réorganisation nécessaire des entreprises* »²²². La possibilité d'utiliser la TVA comme un instrument de politique économique n'est pas mise en avant dans les travaux parlementaires préalables à son instauration et à sa généralisation.

Or la multiplication des taux réduits sectoriels, les mesures de dévaluation fiscale – dont les mesures apparentées à la « TVA sociale » – ou encore les débats relatifs aux effets redistributifs de la TVA, témoignent de l'utilisation de cet impôt, en pratique, comme un outil de politique économique.

La TVA peut être examinée à l'aune de la classification de Richard Musgrave des fonctions économiques de l'État²²³ :

- la stabilisation économique : elle se traduit par la mise en œuvre de politiques, notamment monétaire et budgétaire, ayant pour objectif de lisser le cycle conjoncturel afin d'atteindre une croissance économique équilibrée. Relativement peu documentés, les effets attendus d'une utilisation de la TVA dans une perspective de régulation du cycle économique sont décrits dans la partie I ;

²²¹ Exposé des motifs de la loi du 10 avril 1954.

²²² Exposé des motifs de la loi du 6 janvier 1966.

²²³ Richard Musgrave, *Théorie des finances publiques*, 1959.

- l'allocation des ressources : dans le but d'atteindre certains objectifs jugés économiquement ou socialement plus souhaitables que ceux qui résultent du marché, l'État s'efforce d'orienter certains comportements, notamment par le biais de la fiscalité. Se rattache à cette fonction l'introduction de taux réduits destinés à soutenir un secteur particulier, à créer de l'emploi voire à favoriser certaines externalités positives. L'efficacité de ces principaux taux réduits sectoriels est examinée en partie II ;
- la redistribution des revenus : par la dépense publique et la fiscalité, l'État peut chercher à corriger la répartition initiale des revenus afin de favoriser une plus grande justice sociale. Le caractère progressif ou régressif de la TVA et la pertinence d'utiliser cet impôt dans une optique redistributive sont analysés en partie III.

Enfin, la TVA peut être associée à la poursuite d'objectifs de politique économique lorsqu'elle sert de support à des transferts d'assiette vers d'autres impositions dans le cadre d'une politique de dévaluation fiscale. L'impact de telles mesures tient aux différences économiques des impôts dont les assiettes sont modifiées. Les conditions dans lesquelles ces transferts d'assiette peuvent être efficaces économiquement sont abordées en partie IV.

I - Un instrument contra-cyclique potentiellement efficace en bas de cycle mais peu utilisé

L'efficacité de la TVA en termes de régulation passive du cycle économique, c'est-à-dire en l'absence de mesures nouvelles sur l'assiette ou les taux, paraît d'abord limitée s'agissant de son effet de « stabilisation automatique ». De façon active, la TVA n'est pas utilisée comme un instrument contra-cyclique.

A - Un faible effet de stabilisation automatique

L'effet de lissage du cycle conjoncturel exercé par la TVA en tant que stabilisateur automatique est faible en raison de l'élasticité quasi-unitaire des recettes de TVA au PIB. Dans une étude récente, Lafféter et

Pak (2015)²²⁴ documentent au cours de la période 1979-2013 la réaction au cycle économique des trois principaux impôts d'État en fonction de leurs spécificités : l'impôt sur le revenu (IR), la TVA et l'impôt sur les sociétés (IS). L'élasticité apparente des recettes de TVA à l'activité (mesurée comme la variation de la valeur ajoutée) paraît quasiment unitaire à court terme (1,10) comme à long terme (1,06)²²⁵. Celle des recettes de l'impôt sur le revenu (mesurée par rapport au PIB) est identique pour le court terme (1,10) et légèrement supérieure à long terme (1,23). La réaction contemporaine des recettes de TVA et d'IR à un choc d'activité, quasi-unitaire en valeur, est cependant plus forte en cas de choc sur les volumes.

En revanche, l'IS réagit fortement à un choc d'activité non anticipé : une baisse ou une hausse d'activité de 1 % conduit à une baisse ou une hausse des recettes d'IS de 3 %. Les recettes d'IS sont par ailleurs sensibles au prix des actifs. À la différence de l'IS, la TVA ne joue ainsi que faiblement un rôle de stabilisateur automatique.

Ces résultats corroborent l'analyse de Le Bayon et al. (2010)²²⁶ qui mettent notamment en avant le poids de l'IS dans les stabilisateurs automatiques en recettes. En 2009, l'ensemble des moins-values fiscales représentaient en France un ajustement de 1,3 point de PIB. Les stabilisateurs automatiques fiscaux reposaient principalement sur l'évolution spontanée de l'impôt sur les sociétés dont les pertes expliquent à elles seules 1 point de PIB, soit 77 % de l'ajustement. En Espagne, c'est la baisse spontanée des recettes fiscales qui a eu l'impact le plus prononcé sur l'ajustement budgétaire (3,9 points de PIB sur une dégradation du solde public de l'ordre de 6 points de PIB en 2008), les recettes de TVA ayant diminué relativement moins (- 14 % sur un an) que celles de l'impôt sur les sociétés (-39 %). Ces données empiriques confirment que l'effet de stabilisation automatique exercé par la fiscalité est peu lié à la TVA.

²²⁴ Quentin Laffeter et Mathilde Pak, « Élasticités des recettes fiscales au cycle économique : étude de trois impôts au cours de la période 1979-2013 », INSEE, Direction des études et synthèses économique, document de travail G2015/08, 2015.

²²⁵ L'évolution de l'activité est exprimée, dans l'étude, par le PIB hors impôts nets des subventions sur les produits (soit la valeur ajoutée au sens de la comptabilité nationale) de manière à éviter un calcul endogène puisque le PIB inclut la TVA.

²²⁶ Sabine Le Bayon, Catherine Mathieu, Paola Monperrus-Veroni, Mathieu Plane, Christine Riffart, Danielle Schweisguth, « Europe, États-Unis, Japon : quelles politiques budgétaires de sortie de crise ? », *Revue de l'OFCE*, n° 112, janvier 2010.

B - Un outil de régulation active du cycle économique faiblement utilisé

Au-delà de la stabilisation automatique, la TVA peut potentiellement être employée comme un instrument de régulation « active » du cycle économique. En bas de cycle, l'effet contra-cyclique théorique d'une baisse de taux pourrait être significatif mais la TVA n'est pas fréquemment utilisée à cet effet. Symétriquement, elle ne semble pas non plus utilisée comme un instrument de régulation de la conjoncture en haut de cycle.

L'efficacité des politiques publiques à vocation contra-cyclique, comme par exemple la politique fiscale, est traditionnellement évaluée, dans une perspective keynésienne, à partir des multiplicateurs budgétaires. Creel, Heyer et Plane (2011)²²⁷ évaluent l'impact des multiplicateurs budgétaires sur le PIB en fonction de la position de l'économie dans le cycle en utilisant sept variantes budgétaires :

- une baisse d'un point de PIB des prélèvements obligatoires à travers quatre variantes (les cotisations sociales salariées, les cotisations sociales employeurs, la contribution sociale généralisée (CSG) et la TVA) ;
- une hausse d'un point de PIB des dépenses publiques à travers trois variantes (l'investissement public, les prestations sociales et l'emploi public).

Le modèle conclut que si, à court terme, les effets des différentes variantes sont proches, quelle que soit la position dans le cycle, les impacts des chocs à long terme sur le PIB sont très différents selon la conjoncture, les effets multiplicateurs étant amplifiés, en bas de cycle, par l'absence de tensions inflationnistes dans l'économie²²⁸. Le modèle ne teste pas l'hypothèse d'une politique d'ajustement budgétaire en haut de cycle.

À court terme, la variante reposant sur une baisse de TVA permettrait d'atteindre en bas de cycle un effet multiplicateur moins prononcé (1,2 point de PIB la première année) que les variantes liées à la

²²⁷ Creel, Jérôme, Heyer, Eric, Plane, Mathieu, « Petit précis de politique budgétaire par tous les temps : les multiplicateurs budgétaires au cours du cycle », *Revue de l'OFCE*, janvier 2011, n°116.

²²⁸ En effet, le modèle fait l'hypothèse que le niveau élevé du chômage en bas de cycle modère davantage les revendications salariales.

dépense publique (1,3 point de PIB la première année pour les variantes investissement et emploi publics), mais plus élevé que les autres variantes liées aux prélèvements obligatoires (1,0 point de PIB pour les variantes de baisse des cotisations sociales salarié comme employeur et 1,1 point de PIB pour la baisse de CSG).

À long terme, la baisse des prélèvements obligatoires étant désinflationniste ou moins inflationniste que la hausse de la dépense publique, l'effet multiplicateur est supérieur à sa valeur de court terme (et supérieur à 1) et des différences marquées apparaissent entre les différents instruments budgétaires. La variante TVA permettrait d'atteindre un effet multiplicateur relativement plus élevé que l'ensemble des autres variantes testées²²⁹. Une baisse du taux de TVA en bas de cycle serait donc un instrument de régulation du cycle économique théoriquement intéressant, dont la transmission serait rapide et les effets plus durablement positifs sur l'économie. Les auteurs ne relèvent pas le risque déflationniste lié à une utilisation expansionniste de la TVA en bas de cycle.

Hypothèses retenues pour les simulations

Le bas de cycle correspond dans le modèle à un *output gap* de -2 points de PIB.

Le modèle utilisé intègre une relation entre le taux chômage structurel et le taux de chômage effectif différente selon le cycle économique : l'effet d'hystérèse est considéré comme plus important en période de basse conjoncture, lorsque le taux de chômage effectif est très éloigné du chômage structurel.

Les simulations sont effectuées dans le cadre d'une économie ouverte postulant une réaction isolée de la France, ce qui induirait que ses principaux partenaires commerciaux ne mettent pas en œuvre de politiques de soutien conjoncturel de même nature. Les autres économies sont considérées comme étant en milieu de cycle. Dans le cadre d'une relance coordonnée avec les principaux partenaires commerciaux de la France *via* une baisse de TVA, les effets initiaux du multiplicateur visant à accroître les parts de marché sur l'extérieur seraient probablement réduits.

²²⁹ 1,7 point de PIB pour la variante TVA contre 1,5 point de PIB pour la baisse des cotisations sociales employeur ou la hausse de l'emploi public, 1,3 point de PIB pour la hausse des prestations sociales ou de l'investissement public et 1,2 point de PIB pour la baisse des cotisations sociales salarié ou la baisse de CSG.

L'impact relativement plus fort à moyen terme de la variante TVA s'explique ainsi notamment par le fait que, dans le cadre d'un choc isolé, cette variante dégrade moins que les autres, à l'exception des cotisations sociales employeurs²³⁰, le solde commercial. La baisse de TVA, lorsqu'elle est partagée entre hausse des marges et baisse des prix HT, permet aux entreprises d'accroître leurs exportations ce qui contribue à compenser les importations supplémentaires générées par la hausse de la consommation des ménages. Les taux de change retenus dans le modèle de l'OFCE sont exogènes et fixes en variante. S'ils étaient endogénéisés, la baisse des coûts de production, et l'amélioration du solde commercial résultant d'une baisse de la TVA ou des cotisations sociales employeurs conduiraient à une appréciation du taux de change diminuant les effets du multiplicateur à moyen et long terme.

Les simulations font également l'hypothèse que la politique monétaire ne varie pas en fonction des tensions inflationnistes ou déflationnistes liées à la position dans le cycle économique.

²³⁰La baisse des cotisations sociales employeurs permet aux entreprises de diminuer leur coût salarial unitaire et d'être plus compétitive à l'exportation.

Tableau n° 13 : Impact sur le PIB de sept variantes d'intervention budgétaire en fonction de la position dans le cycle

En % du PIB

			<i>1 an</i>	<i>5 ans</i>	<i>10 ans</i>
Baisse de 1 point de PIB des prélèvements obligatoires	Cotisations Sociales Employeurs	<i>Bas de cycle</i>	1,0	1,6	1,5
		<i>Milieu de cycle</i>	0,9	1,3	0,7
		<i>Haut de cycle</i>	0,8	1,2	0,1
	Cotisations Sociales Salariées	<i>Bas de cycle</i>	1,0	1,0	1,2
		<i>Milieu de cycle</i>	0,9	0,8	0,5
		<i>Haut de cycle</i>	0,9	0,7	0,0
	CSG	<i>Bas de cycle</i>	1,1	1,1	1,2
		<i>Milieu de cycle</i>	1,1	0,8	0,4
		<i>Haut de cycle</i>	1,0	0,8	-0,1
	TVA	<i>Bas de cycle</i>	1,2	1,2	1,7
		<i>Milieu de cycle</i>	0,8	1,0	0,5
		<i>Haut de cycle</i>	1,1	0,9	0,0
Hausse de 1 point de PIB des dépenses publiques	Prestations sociales	<i>Bas de cycle</i>	1,0	1,1	1,3
		<i>Milieu de cycle</i>	1,0	0,9	0,5
		<i>Haut de cycle</i>	1,0	0,8	0,0
	Investissement public	<i>Bas de cycle</i>	1,3	1,1	1,3
		<i>Milieu de cycle</i>	1,2	0,7	0,3
		<i>Haut de cycle</i>	1,2	0,5	-0,3
	Emploi public	<i>Bas de cycle</i>	1,3	1,2	1,5
		<i>Milieu de cycle</i>	1,2	0,6	0,2
		<i>Haut de cycle</i>	1,0	0,0	-1,1

Note : ces interventions budgétaires ne sont pas financées.

Source : Creel, Heyer et Plane (2011).

Dans le panel de pays étudiés par Le Bayon et al. (2010) (Espagne, Allemagne, France, Royaume-Uni, États-Unis, Japon) seul le Royaume-Uni a récemment mis en place un plan de soutien à la croissance dont la principale mesure était une baisse « temporaire » de 2,5 points du taux normal de TVA (du 1^{er} décembre 2008 au 31 décembre 2009), représentant 0,8 point de PIB sur les 1,3 point de PIB du plan de relance²³¹.

²³¹ La France et l'Espagne ont toutefois introduit des dispositifs de remboursement anticipé de la TVA aux entreprises (Espagne) et aux collectivités territoriales (LFI 2010, mécanisme de versement anticipé du fonds de compensation de la TVA).

À l'inverse, la hausse des taux de TVA a été plus communément utilisée comme instrument de consolidation budgétaire (*cf. infra*) : l'Espagne²³², le Royaume-Uni²³³ ont ainsi engagé des mesures de consolidation budgétaire reposant notamment sur l'ajustement à la hausse des taux de TVA. Le taux normal de TVA a ainsi augmenté de deux points en moyenne entre 2008 et 2014 pour l'ensemble des pays de l'UE²³⁴ (pour s'établir à 21,4 % en 2014).

Ainsi, en bas de cycle, la baisse des taux de TVA pourrait donc théoriquement permettre d'atteindre un effet de relance rapide et relativement plus significatif que d'autres mesures budgétaires, mais une telle baisse n'a que marginalement été mise en œuvre dans la période récente. L'impact contra-cyclique d'une hausse de TVA dans l'hypothèse d'un *output gap* positif n'a pas été documenté. Enfin, la TVA, qui présente une élasticité unitaire aux variations d'activité ne constitue pas le stabilisateur automatique le plus efficace.

II - Un instrument d'incitation économique peu efficace

Les taux réduits de TVA sont utilisés comme un instrument de politique économique dans une grande variété de secteurs et pour des objectifs multiples (soutien à l'emploi, au pouvoir d'achat des consommateurs, aux entreprises, lutte contre l'activité non déclarée, etc.). D'un point de vue théorique, les cas dans lesquels ils sont pertinents paraissent limités. D'un point de vue empirique, les taux réduits liés à des considérations d'efficacité économique sont insuffisamment évalués et peuvent être considérés comme des vecteurs coûteux de la politique de l'emploi.

²³² Hausse du taux réduit (de 7 % à 8 %) ainsi que du taux normal (de 16 % à 18 %) intervenue à compter du 1^{er} juillet 2010.

²³³ Relèvement du taux de 2,5 points à compter du 1^{er} janvier 2010 (fin de la baisse temporaire de deux ans instaurée au 1^{er} janvier 2008). Le taux normal sera augmenté à nouveau de 2,5 points au 1^{er} janvier 2011.

²³⁴ Olivier Passet, « Concurrence fiscale en Europe : la relance des hostilités », *Etudes Xerfi*, décembre 2013.

A - Des taux réduits peu justifiés, largement utilisés et insuffisamment évalués

1 - Des justifications théoriques limitées à un nombre restreint de cas

La littérature économique tend à débiter les raisonnements sur la différenciation des taux de taxes en précisant à quelles conditions il serait optimal de ne pas différencier les taux de taxation. Le principal résultat de la théorie de la taxation optimale à ce sujet est du à Atkinson et Stiglitz (1976)²³⁵. Il montre qu'en l'absence d'externalités et de préoccupations tutélaires, lorsque le gouvernement peut choisir librement le barème d'un impôt sur le revenu, que les revenus sont parfaitement observés et sans fraude, que la seule inégalité intrinsèque qui existe entre les individus concerne leurs capacités productives et que leurs préférences sont « faiblement séparables », il est optimal que la taxation indirecte taxe les différents biens au même taux.

L'intuition économique est que l'impôt sur le revenu peut mieux cibler qu'une éventuelle taxation indirecte les individus ayant les plus grandes capacités productives et que l'on souhaiterait donc taxer. Par exemple, si les individus les plus riches consacrent une partie plus importante de leurs revenus à la consommation de biens de luxe, il vaut mieux redistribuer par le biais des taux supérieurs de l'impôt sur le revenu que d'appliquer un éventuel taux de TVA plus élevé sur ces biens de luxe. Une hypothèse explicite du « théorème » d'Atkinson Stiglitz est que les préférences sont « faiblement séparables », si bien que si les plus pauvres avaient les mêmes revenus que les plus riches, ils consacraient également une fraction plus importante de leurs revenus à la consommation de ces biens de luxe.

Cette analyse révèle que ni les arguments d'efficacité, développés par exemple par Ramsey (1927)²³⁶, ni les arguments redistributifs, ne justifient une fiscalité différenciée selon les biens. Ce résultat repose sur deux arguments :

²³⁵ Atkinson, A. B. et Stiglitz, J. E., "*The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation*", *Journal of Public Economics*, 1976.

²³⁶ Ramsey F. P., "A contribution to the Theory of Taxation", *The Economic Journal*, 1927. Ramsey montre que, dans le modèle simple où seule la fiscalité proportionnelle était disponible, et en négligeant les modifications de la demande liées aux transferts sociaux, la fiscalité optimale devait conduire à réduire la quantité demandée de tous les biens taxés dans les mêmes proportions.

- d'une part, les taux réduits de TVA ne peuvent pas être ciblés efficacement sur les ménages les plus modestes, à l'inverse de la fiscalité directe ou des transferts sociaux (cf. partie C *infra*) ;
- d'autre part, la modification des prix relatifs à la consommation conduit à éloigner l'équilibre de l'optimum de deuxième rang en modifiant la structure de la consommation des ménages, et donc celle de la production. Elle doit être justifiée par des préoccupations d'externalités ou tutélaires.

Plusieurs justifications théoriques des taux réduits sont néanmoins avancées.

Dans les secteurs intensifs en main-d'œuvre, l'application de taux réduits peut inciter à limiter la sous-déclaration du chiffre d'affaires, voire le travail au noir. C'est par exemple le cas des secteurs de la restauration ou du bâtiment : le taux de TVA applicable aux produits alimentaires à consommer sur place a en effet été abaissé à 5,5 % en 2009, puis relevé à 7 % (puis 10 % en 2014) lors de la création du taux intermédiaire. Il n'existe cependant pas d'étude ayant permis d'évaluer l'effet de la baisse de TVA sur l'activité dissimulée, ni de prouver que la réduction du taux de TVA est l'instrument le plus efficace pour lutter contre ces phénomènes de fraude qui concernent, le plus souvent, à la fois les impositions directes et indirectes.

Pigou (1920)²³⁷ a montré également que la fiscalité pouvait se voir attribuer le rôle de correcteur d'externalités. Ainsi, il peut apparaître justifié *a priori* de moins taxer les biens qui présentent un impact positif sur l'environnement. En France, par exemple les travaux d'amélioration de la performance énergétique réalisés dans des logements sont soumis au taux de TVA 5,5 % tandis que les autres travaux de rénovation sont taxés à 10 %. Pour autant, la fiscalité pigouviennne doit être égale à l'écart entre le coût marginal environnemental et le prix de marché, et les contraintes européennes pesant sur les taux de TVA ne permettent pas nécessairement d'atteindre cet objectif. De plus, la TVA ne porte que sur la consommation finale alors qu'une externalité, comme la pollution par exemple, est la même que le bien soit utilisé au stade d'une consommation intermédiaire ou au stade d'une consommation finale. Un raisonnement similaire peut également s'appliquer au cas des biens

²³⁷ Pigou A., *The Economics of Welfare*. La présence d'externalité remet en cause l'hypothèse de préférences faiblement séparables, infirmant ainsi la pertinence du théorème d'Atkinson et Stiglitz. Un argument similaire est à l'œuvre avec les biens tutélaires.

tutélaires, notamment pour les biens et les services à propos desquels les agents sont victimes de myopie, comme le tabac ou l'alcool.

De ce fait, les accises, qui peuvent dépendre du volume et non du seul prix, et surtout ne sont pas déductibles par les entreprises, pourraient être davantage adaptées que la TVA pour introduire un signal-prix afin de corriger les externalités.

Enfin, la fiscalité directe peut également être utilisée pour subventionner certains biens de façon plus ciblée qu'avec un taux réduit de TVA. Par exemple, le crédit d'impôt développement durable était réservé jusqu'en 2014 aux bouquets de travaux – c'est-à-dire la réalisation conjointe de plusieurs travaux d'amélioration énergétique – du fait des fortes complémentarités pouvant exister entre les différents travaux. Dans le cadre de la fiscalité directe, la dépense éligible peut également être plafonnée afin d'éviter les abus alors que ce type de plafonnement n'est pas possible avec la fiscalité indirecte.

De même, des taux réduits de TVA peuvent être appliqués à des biens qualifiés de « tutélaires » (« *merit goods* » définis par Musgrave (1957)²³⁸), c'est-à-dire des biens dont l'État vise à encourager ou décourager la consommation dans un objectif « paternaliste ». Le taux super-réduit de 2,1 % appliqué à la presse, ou le taux réduit de 5,5 % portant sur les livres, et plus généralement les taux réduits sur les biens culturels peuvent entrer dans ce cadre.

En conclusion, la TVA remplit essentiellement un rôle de rendement budgétaire selon la théorie économique. Le recours aux taux réduits ne se justifie pas par des considérations de redistribution ou d'emplois (*cf. infra*). Les cas où leur utilisation paraît pertinente du point de vue théorique se limitent à des préoccupations tutélaires voire d'externalités bien que dans ce dernier cas d'autres instruments puissent être plus appropriés (accises, fiscalité directe).

²³⁸ Musgrave R., "A Multiple Theory of Budget Determination", *Finanzarchiv*, 1957.

2 - Un déficit d'évaluation *ex ante* et *ex post* de l'efficacité économique des taux réduits sectoriels

L'utilisation de taux réduits sectoriels constitue fréquemment une réponse face à l'impossibilité de recourir, pour des motifs juridiques, à des baisses de charges ciblées sur un domaine d'activité spécifique. Le taux réduit de TVA n'apparaît pourtant pas comme l'instrument le plus pertinent pour subventionner un secteur en particulier. Le partage de l'effet de la baisse de TVA entre le producteur et le consommateur est en effet difficile à prévoir *ex ante*. Il n'est le plus souvent pas mesuré non plus *ex post*.

Les taux réduits de TVA sur les biens et les services culturels illustrent des lacunes dans l'évaluation de l'efficacité des mesures des taux réduits sectoriels. Ils ont par exemple un effet globalement régressif dans la mesure où ces biens sont relativement plus consommés par les déciles à fort pouvoir d'achat²³⁹. Toutefois, si l'objectif de politique publique visé n'est pas la redistribution mais l'augmentation de la production et de la consommation de ces biens et services, un taux de TVA réduit n'est pas incohérent à condition que l'effet sur la production et la consommation de ces biens et services puissent être documentés.

²³⁹ Le poids de la consommation des biens culturels bénéficiant d'un taux réduit à 5,5 % (livres, cinéma, théâtre, salles de concert, *etc.*) est près de deux fois (respectivement 1,76 pour les spectacles et 1,80 pour le livre) plus élevé dans la consommation du dernier décile de revenu que dans l'ensemble des ménages tous déciles confondus. Le poids de la consommation de biens culturels bénéficiant d'un taux intermédiaire à 10 % (entrées des musées, jardins, parcs zoologiques et similaires) est 1,58 fois plus élevé dans la consommation des ménages du dernier décile de revenu. À l'inverse, les services de télévision et radiodiffusion (également soumis au taux intermédiaire de 10 %) sont relativement plus (1,13 pour le premier décile) consommés par les ménages modestes. Enfin, le taux super-réduit sur la presse (2,1 %) a un impact redistributif limité : il ne contribue qu'à hauteur de -0,12 % à la baisse de -6,9 points entre le taux normal de TVA (20 %) et le taux apparent (13,1 %), qui rapporte la taxe effectivement acquittée à la consommation des ménages.

Le taux super réduit de 2,1 % applicable aux 140 premières représentations de certains spectacles

La dépense fiscale correspondant au taux réduit applicable aux 140 premières représentations de certains spectacles est évaluée à 60 M€ dans le PLF pour 2016. Le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011²⁴⁰ rappelle que cette mesure ne vise aucun effet solvabilisateur ou redistributif mais constitue une incitation à la création artistique. Le rapport relève toutefois que la capacité du dispositif à exercer l'effet incitatif recherché devrait être rapportée au nombre de spectacles créés par rapport aux reprises. Cette information n'est pas disponible au ministère du budget, le ministère de la culture ne suivant par ailleurs pas ce dispositif et n'étant pas en mesure de l'évaluer.

Plus généralement, les objectifs poursuivis par plusieurs taux réduits sectoriels ne sont pas explicites et les informations budgétaires ne permettent pas d'évaluer leur efficacité.

Premièrement, la moitié des taux réduits de TVA recensés ne fait pas l'objet d'une évaluation en termes de coût pour les finances publiques. Au-delà du manque de cohérence de la classification des taux réduits de TVA entre dépenses fiscales et dépenses non fiscales, cette distinction conduit à méconnaître le coût des taux réduits exclus du périmètre des dépenses fiscales. Le rapport annexé au projet de loi de finances pour 2016 relatif à l'évaluation des voies et moyens recense 23 taux réduits qui ne sont pas assimilables à des dépenses fiscales : leur coût budgétaire ne fait ainsi l'objet d'aucune évaluation. L'État est donc dans l'incapacité d'apprécier l'intérêt et l'efficacité de ces mesures au regard des objectifs éventuellement fixés lors de leur mise en œuvre.

Deuxièmement, au sein des taux réduits de TVA assimilés à des dépenses fiscales et dont le coût budgétaire est connu, les données fournies dans le cadre du projet de loi de finances ne permettent pas d'apprécier l'effet des taux réduits de TVA sur leurs bénéficiaires. Le nombre de bénéficiaires des dépenses fiscales est en effet rarement spécifié dans le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens annexé chaque année au projet de loi de finances. Sept taux réduits seulement, sur les 23 considérés comme des dépenses fiscales, sont associés à un nombre d'entreprises bénéficiaires. Ces données ne permettent pas de rapporter le montant de la subvention annuelle

²⁴⁰ Mission d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, juin 2011. Fiche relative à la dépense fiscale n° 730301.

implicite correspondant à la dépense fiscale à un nombre d'emplois ou au chiffre d'affaires des entreprises bénéficiaires.

Chaque taux réduit ou intermédiaire de TVA, considéré ou non comme une dépense fiscale, devrait faire l'objet d'un chiffrage annuel de son coût pour les finances publiques et d'une évaluation de ses principaux effets économiques, en rapportant à tout le moins la dépense fiscale au chiffre d'affaires et au nombre d'emplois du secteur concerné.

Enfin, la création d'un taux réduit crée une forte pression à l'extension de son champ d'application à des activités connexes, afin de maintenir les conditions d'une concurrence non faussée au sein d'un même secteur économique. Le constat du Conseil des impôts dans son rapport de 2001 garde ainsi toute sa pertinence : « *la différenciation des taux ne fait qu'accroître la vulnérabilité du système de TVA aux revendications sectorielles* ».

Deux mesures récentes d'extension du périmètre des activités assujetties à un taux réduit de TVA dans le secteur culturel

La soumission des droits d'entrée dans les salles de cinéma au taux réduit de 5,5 % au 1^{er} janvier 2014 et l'abaissement de 10 % à 5,5 % du taux de TVA applicable aux ventes d'œuvres d'art effectuées en France par les artistes et leurs ayant droits au 1^{er} janvier 2015 ont récemment été justifiés par l'élimination de distorsion de concurrence dans le secteur culturel. En application des dispositions adoptées en 2012, les droits d'entrée dans les salles de cinéma se seraient vus appliquer le taux intermédiaire de TVA de 10 % à compter du 1^{er} janvier 2014.

Le Gouvernement a proposé de leur appliquer le taux réduit à compter de cette date, pour un coût estimé pour les finances publiques de 60 M€ par an, au motif²⁴¹, d'une part, de répondre à l'objectif de démocratisation de l'accès à la culture et, d'autre part, d'aligner la fiscalité des spectacles cinématographiques sur celle des spectacles vivants (théâtres, concerts...), qui bénéficient du taux réduit de TVA depuis la loi de finances rectificative d'août 2012.

De même, la loi de finance initiale pour 2015²⁴² a baissé de 10 % à 5,5 % le taux de TVA applicable aux ventes d'œuvres d'art effectuées en France par les artistes et leurs ayant droits, de manière à unifier les taux de TVA applicables sur les ventes d'œuvres d'art, le taux réduit s'appliquant avant cette date aux importations d'œuvres d'art, quelle que soit la qualité de l'importateur. Les ventes réalisées par l'intermédiaire d'une galerie demeurent soumises au taux normal.

²⁴¹ Cf. projet de loi de finances initiale pour 2014, article 7.

²⁴² Loi n°2014-1654 du 29 décembre 2014, article 22.

Ces éléments concourent à ce que l'assiette imposée au taux normal ne représente que 65 % de l'assiette taxée en France pour l'année 2013, contre 75 % pour l'UE à 27 en moyenne non pondérée et 81 % pour l'Allemagne. Le champ d'application plus large des différents taux réduits en France explique ainsi près de 42 % de l'écart entre le taux moyen de TVA en France (14,8 %) par rapport à la moyenne de l'UE (17,9 %) en 2013²⁴³.

B - Des exemples de baisses ciblées de TVA peu efficaces du point de vue des incitations et coûteuses en termes de politique de l'emploi

L'un des principaux objectifs des baisses ciblées de TVA tient au soutien à l'emploi, à travers soit la stimulation de la demande adressée au secteur d'activité en question grâce à la baisse du prix TTC, soit l'amélioration des marges des entreprises du secteur. Cet objectif a justifié, au niveau européen, la possibilité d'appliquer des taux réduits de TVA à certains secteurs à forte intensité de main d'œuvre (*cf. supra*).

La TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre

En 1999, le Conseil a adopté la directive 1999/85/CE concernant la TVA sur les services à forte intensité de main-d'œuvre. Celle-ci a autorisé l'application « à titre expérimental » d'un taux de TVA réduit sur certains services spécifiques à forte intensité de main-d'œuvre pendant une période limitée à trois ans afin de tester les effets de cet allègement en termes de création d'emplois et de lutte contre l'économie souterraine.

La liste des catégories de services pour lesquelles les États membres ont été autorisés à pratiquer des taux réduits est la suivante :

- réparation de bicyclettes, de chaussures et d'articles en cuir, de vêtements et linge de maison (y compris les travaux de réparation et de transformation) ;
- rénovation et réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni (*cf. infra*) ;
- lavage de vitres et nettoyage de logements privés ;

²⁴³ Le taux moyen pondéré de TVA correspond au rapport entre les recettes de TVA et l'assiette effectivement assujettie (donc hors les assiettes exonérées). Source : Jean-Alain Andrivon, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n°148, mai 2015.

- services de soins à domicile (par exemple, aide à domicile et soins destinés aux enfants, aux personnes âgées, aux malades ou aux personnes handicapées) ;

- coiffure.

Neuf États membres (Belgique, Grèce, Espagne, France, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal et Royaume-Uni) ont demandé à participer à l'expérience et ont présenté à cet effet des demandes, auxquels ils souhaitaient appliquer un taux de TVA réduit.

Après prolongation de ces mesures adoptées initialement à titre provisoire, le Conseil a adopté, le 5 mai 2009, la directive 2009/47/CE autorisant à *titre permanent* l'application facultative de taux réduits de TVA pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre prestés au niveau local, y compris les services de restauration (*cf. infra*).

La pertinence du vecteur des taux réduits pour soutenir l'emploi dans ces secteurs peut être remise en cause : ces baisses ciblées de TVA ne permettent pas d'exploiter un canal de transmission à l'emploi plus efficace que ceux empruntés par les baisses de cotisations sociales. Les baisses ciblées de TVA ne constituent pas l'instrument de soutien à l'emploi le plus efficace à coût budgétaire donné.

Tableau n° 14 : Coût par emploi créé en termes de dépense fiscale correspondant aux baisses ciblées dans la restauration et les travaux de rénovation et d'entretien des logements

	Taux réduit sur la restauration	Taux réduit sur les travaux d'aménagement et de rénovation des logements	Dispositif général d'exonération de cotisations sociales
Coût par emploi créé (en €)	175 000 à 262 000 ²⁴⁴ (évaluation <i>ex post</i>)	160 000 ²⁴⁵ (évaluation <i>ex post</i>)	34 000 à 42 000 ²⁴⁶ (évaluation <i>ex ante</i>)

Source : *cf. notes de bas de page.*

²⁴⁴ CPO, sur la base de la répercussion sur les prix calculée par Lafféter et Sillard (2014), de la revalorisation salariale retenue par le rapport Thévenoud (2012) et d'une hypothèse de création de 6 000 à 9 000 emplois supplémentaires par an (Thévenoud (2012), Marc et Rioux (2014), Quantin, Robin et Accardo (2015)).

²⁴⁵ Source : Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales, juin 2011, annexe J – fiche n°309 (calculs : DG Trésor).

²⁴⁶ Source : Bunel, Mathieu, Emond, Céline, L'Horty, Yannick, 2012, « Évaluer les réformes des exonérations générales de cotisations sociales », Revue de l'OFCE, n°126, 2012.

1 - L'exemple du secteur de la restauration

Le passage du taux normal au taux réduit dans le secteur de la restauration permet de mettre en rapport le coût budgétaire de la mesure et son effet sur les prix, l'emploi et les salaires, et enfin les marges des entreprises du secteur.

a) Une mesure très coûteuse pour les finances publiques

Le taux de TVA applicable à la restauration a été baissé de 14 points (de 19,6 % à 5,5 %) au 1^{er} janvier 2009²⁴⁷. La dépense fiscale induite représenterait 2,49 Md€ en 2015, soit 16 % des dépenses fiscales associées à la TVA.

L'abaissement du taux de TVA applicable au secteur de la restauration à 5,5 % a été effectif au 1^{er} juillet 2009 en métropole. Le secteur est assujéti au taux intermédiaire de 7 % depuis le 1^{er} janvier 2012, passé à 10 % le 1^{er} janvier 2014²⁴⁸.

Concomitaamment à l'abaissement du taux de TVA (le 28 mars 2009), le Gouvernement s'est engagé avec les professionnels du secteur dans un « contrat d'avenir », comportant trois engagements²⁴⁹ :

- répercuter intégralement la baisse de TVA sur au moins sept produits d'une liste de 10 produits permettant au consommateur de bénéficier d'un repas complet en profitant d'une baisse de 11,8 % ;
- création de 40 000 emplois supplémentaires sur deux ans par rapport à la tendance naturelle estimée à 15 000 emplois par an et revalorisation des salaires ;
- consacrer 1 Md€ par an à l'investissement.

Le coût brut de la dépense fiscale a été de 3,3 Md€ en 2010 et 2011 et de 3 Md€ à la suite du passage au taux de 7 % en 2012, 3,08 Md€ en 2013. Doit être déduite de ces sommes le montant de l'économie résultant de la suppression des aides directes (subvention au secteur hôtellerie-café-restauration) mises en place en 2004, pour 0,6 Md€. Le coût net pour les finances publiques est donc en moyenne de 2,6 Md€ par an.

²⁴⁷ Loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques, modifiant le (m) de l'article 279 du CGI.

²⁴⁸ À l'exception du taux applicable à la restauration dans les cantines scolaires, qui reste à 5,5 % (article 279 CGI, n et m).

²⁴⁹ Un avenant de juillet 2011 a prorogé ces engagements jusqu'en 2015.

b) Une répercussion à hauteur d'environ 20 % sur les prix

La baisse du taux de TVA applicable dans le secteur de la restauration n'a été que partiellement répercutée sur les prix TTC et a été précédée d'une période d'accélération de l'inflation. Dans une étude récente, Lafféter et Sillard (2014)²⁵⁰ concluent à ce que l'abaissement du taux de TVA a été répercuté à hauteur de 20 % dans les prix TTC²⁵¹ à long terme (entre juillet 2009 et décembre 2011). Ce résultat correspond à une baisse des prix TTC de la classe restauration de l'ordre de -2,4 %, contre une baisse anticipée de -9,8 % dans l'hypothèse d'une répercussion intégrale dans les prix TTC de l'abaissement du taux de TVA.

Cet ordre de grandeur est conforme aux résultats de plusieurs autres travaux d'évaluation rappelés dans l'étude : baisse des prix observée de -2,1 % en août 2010²⁵² (Houel, 2010), -2.5 % à -3 % au cours de l'année 2011 (Dauvergne, 2012), -2 % en moyenne en glissement annuel en 2011 par rapport à 2009 (Insee, 2011). Seule une évaluation (Trannoy, 2011) présente un chiffrage divergent et conclut à un taux de répercussion (45 % en 18 mois, dont 19 % dès le mois de mise en œuvre) supérieur à l'engagement du contrat d'avenir (33 %). L'écart entre les deux résultats pourrait s'expliquer par le choix des contrefactuels dans la méthodologie d'évaluation²⁵³.

²⁵⁰ Q. Lafféter et P. Sillard, « L'addition est-elle moins salée ? La réponse des prix à la baisse de TVA dans la restauration en France », mai 2014, document de travail INSEE F1404. La méthodologie adoptée dans l'étude repose sur l'observation de l'évolution des prix (à fréquence mensuelle) des quatre produits de la classe *hôtels, restauration et café* concernés par la baisse de taux (repas traditionnel dans un restaurant, repas en libre-service et restauration rapide, cafés et autres boissons chaudes ; boissons non alcoolisées). L'analyse a été conduite sur les relevés de prix obtenus par enquête mensuelle sur un échantillon de points de ventes (microéconomique) d'une part et d'autre part sur les relevés de prix agrégés pour construire des indices de prix synthétiques (macroéconomique). Les mêmes résultats sont obtenus sur les données microéconomiques et sur les données d'indices, ce qui leur confère une robustesse certaine.

²⁵¹ 44 % pour les boissons non alcoolisées, 29 % cafés et autres boissons chaudes, 20 % pour les repas.

²⁵² Soit une restitution aux consommateurs de 590 M€ par an, qui aurait dû être de 860 M€ avec un taux de répercussion de 33 %.

²⁵³ Trannoy utilise la méthodologie des doubles différences en comparant l'indice des prix à la consommation dans les cafés avec l'indice de prix dans les cantines (secteur déjà soumis à un taux réduit). Dans l'étude de Lafféter et Sillard (2014), le contrefactuel choisi consiste en les trois séries de postes de la classe *hôtels, cafés, restaurants* correspondant aux boissons alcoolisées non affectés par la baisse du taux

La baisse de TVA dans la restauration en Finlande

La baisse de TVA sectorielle décidée en Finlande en 2010, selon un ordre de grandeur comparable à celui induit par le passage au taux réduit, présente un taux de transmission au prix comparable à celui observé en France. Concernant la baisse de 9 points (de 22 % à 13 %) du taux de TVA applicable dans le secteur de la restauration intervenue en juillet 2010, Harju et Kuosonen (2010) concluent à un taux de répercussion inférieur à 30 % (baisse de prix observée de -2,4 % pour une baisse de l'ordre de -7,4 % si la répercussion avait été intégrale). Concernant la baisse de 14 points (de 22 % à 8 %) du taux de TVA applicable au secteur des coiffeurs et barbiers en Finlande, Kuosonen (2010) conclut à une répercussion de l'ordre de 50 % de la baisse de taux dans les prix. Dans les deux cas, l'ampleur de la transmission de la baisse de TVA aux prix est très hétérogène en fonction des points de vente (taille) et des produits ou services vendus.

Source : Lafféter et Sillard (2014)

La transmission aux prix de l'ajustement fiscal a été rapide. Plus de 70 % de la répercussion totale est acquise au bout d'un mois, la baisse de prix est de moindre ampleur en août (environ 15 à 20 % de la répercussion finale) et n'est pas significative pour tous les postes, tandis qu'en septembre les prix des postes repas sont redevenus stables, la baisse ne restant d'actualité que pour les boissons.

Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle des baisses de prix observées entre le mois de juin et le mois de juillet 2009²⁵⁴, Lafféter et Sillard (2014) concluent à un impact significatif de la réforme fiscale. Toutefois, cet impact doit être relativisé au regard de l'accélération de l'inflation observée sur le secteur cafés et restauration à partir de 2008, en France comme dans plusieurs pays européens. Ce phénomène, qui pourrait correspondre à un effet d'anticipation de la mesure de la part des professionnels du secteur, est jugé par les auteurs « *suffisamment important dans les données disponibles pour risquer de gêner l'estimation de l'effet sur les prix de la baisse de la TVA dans la restauration* ».

de TVA. La consommation des produits alcoolisés n'étant pas parfaitement indépendante de celles des produits du groupe étudié, un second contrefactuel a été utilisé, consistant en l'observation de l'évolution des prix des produits de la même classe en Italie.

²⁵⁴ Des baisses de prix de l'ordre de -10 % à -20 % ont été observées entre juin et juillet 2009 pour plus de 7 % des transactions, alors que des baisses d'une telle ampleur n'avaient presque jamais été observées sur une autre année de référence (2007).

c) Un coût par emploi créé élevé

Parallèlement à son effet sur les prix, la baisse du taux de TVA s'avère être un instrument de soutien à l'emploi moins efficace que les exonérations de cotisations sociales ou le dispositif antérieur de prime forfaitaire à l'emploi.

La consommation des services de restauration étant relativement plus importante chez les ménages relativement aisés, la réforme ne visait pas un objectif redistributif (cf. partie C et annexe 3). Le soutien à l'emploi était ainsi prioritaire, à travers la baisse de la TVA dans un secteur à forte intensité en main d'œuvre, comme le permettait le droit européen.

Les engagements pris par les professionnels du secteur portaient à la fois sur des revalorisations salariales et, plus directement, sur des embauches (création de 40 000 emplois supplémentaires sur deux ans par rapport à la tendance naturelle estimée à 15 000 emplois par an). Hors progression spontanée des salaires horaires, trois accords sociaux successifs ont entériné des réévaluations salariales pour un coût estimé en année pleine à 917 M€²⁵⁵.

Le croisement de plusieurs études disponibles permet d'approcher une estimation robuste du nombre d'emplois créés par la baisse du taux de TVA, compte tenu de la tendance naturelle de l'emploi observée antérieurement dans le secteur de la restauration, de l'ordre de + 6 000 à + 9 000 emplois supplémentaires par an.

²⁵⁵ Rapport d'information déposé par la commission des finances et présenté par M. Thomas Thévenoud relatif aux conséquences de la baisse de taux de TVA dans le secteur de la restauration, Assemblée nationale, octobre 2012. L'accord social du 15 décembre 2009 a prévu la mise en place d'une prime TVA d'un montant de 2 % du salaire brut annuel plafonnée à 500 € pour les restaurants, 250 € pour les hôtels restaurants et 125 € pour les hôtels, versée aux salariés présents dans l'entreprise depuis plus d'un an, pour un coût annuel de 160 M€. Prime maintenue avec le passage à 7 %. L'accord social du 6 octobre 2010 a prévu la mise en place d'une mutuelle « frais de santé », pour un coût annuel de 167 M€. Enfin, l'accord social de janvier 2011, a prévu une revalorisation de la grille des salaires de 5 % pour un coût de 507 M€ et deux jours fériés supplémentaires pour 83 M€.

Les résultats des évaluations sur les créations d'emplois liées à la baisse de la TVA dans la restauration

Le rapport Thévenoud (2012) estime à partir des données issues de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) sur le nombre d'emplois observés au 30 juin de l'année considérée dans le secteur de la restauration que la mesure fiscale aurait permis de créer 6 504 emplois par an entre juin 2009 et juin 2012 par rapport à une tendance naturelle de + 16 716 emplois par an.

Marc et Rioux (2014)²⁵⁶ observent la population d'entreprises présentes aux deux dates de l'évaluation (2008 et 2010), soit un effectif de 663 546 salariés en 2008 (96 % de l'effectif considéré dans le rapport Thévenoud). Ils estiment une élasticité comportementale conduisant à constater une hausse d'effectif de +7,3 % entre 2008 et 2010, soit +7 503 salariés supplémentaires par an par rapport à la « tendance naturelle » identifiée dans le rapport Thévenoud, ou +9 220 salariés supplémentaires par rapport au tendancier (+15 000 emplois par an) exprimé dans le contrat d'avenir liant le gouvernement et les professionnels du secteur.

Quantin, Robin et Accardo (2015)²⁵⁷ observent les entreprises du secteur entre 2004 et 2011. Ils suggèrent un effet significatif de la mesure fiscale sur l'emploi des entreprises pérennes dans le secteur de la restauration traditionnelle (+10 500 à fin 2011) mais plus incertain dans la restauration rapide (de 0 à 5 100), soit un nombre de créations d'emploi liées à la mesure compris entre +4 200 à +6 240 par an.

Les résultats de ces évaluations doivent être relativisés compte tenu des limites méthodologiques auxquelles elles sont confrontées. D'une part, les estimations sont minorantes dès lors que les populations observées correspondent aux entreprises pérennes avant et après l'introduction du taux réduit, et ne tiennent ainsi pas compte du solde net entre les créations d'emploi dans les entreprises nouvelles et les destructions d'emploi dans les entreprises ayant disparu entre ces deux dates. D'autre part, ces estimations sont majorantes dans la mesure où elles ne permettent pas d'isoler la part des emplois créés correspondant à des régularisations d'emplois non déclarés, qui, compte tenu de l'exposition du secteur à la fraude²⁵⁸, pourrait être non négligeable.

²⁵⁶ Bertrand Marc, Laurence Rioux, « L'impact de la TVA dans la restauration sur l'emploi, les salaires et l'activité des entreprises du secteur », janvier 2014, document de travail du Centre de recherche en économie et statistique (CREST).

²⁵⁷ S. Quantin, M. Robin, J. Accardo, « Évaluation de l'impact de la baisse du taux de TVA de juillet 2009 sur le prix de production des unités légales de restauration » ; document de travail E2015/02, INSEE, mars 2015.

²⁵⁸ Le rapport du CPO de 2007 consacré à la fraude précise ainsi que le secteur hôtellerie cafés restauration représentait en 2005 17 % des verbalisations au titre du travail dissimulé, soit le second secteur concerné après le BTP (28,5 %).

Sur la base de la dépense fiscale associée en 2012 (3,11 Md€), à laquelle est retirée la part répercutée en baisse de prix²⁵⁹ (20 %, soit 622 M€) ainsi que la part ayant servi à financer des mesures de revalorisation salariale (pour 917 M€), le coût de la mesure peut être estimé entre 175 000 € et 262 000 € par emploi créé. En prenant comme hypothèse un coût de la mesure, après déduction des mesures de revalorisation salariale et de 25 % répercutée en baisse de prix, de 1 Md€, le rapport Thévenoud estime le coût à 153 000 € par emploi créé.

Le coût par emploi créé du taux réduit de TVA est bien supérieur à celui estimé pour les dispositifs de soutien direct à l'emploi, auxquels il s'est substitué (86 000 € par emploi pour la prime forfaitaire à l'emploi sectorielle) ou avec lesquels il coexiste (entre 34 000 € et 42 000 € par emploi pour les exonérations de cotisations sociales sur les bas salaires).

Le taux réduit de TVA est venu s'ajouter à plusieurs dispositifs généraux de soutien à l'emploi bénéficiant également à ce secteur (exonération générales de cotisations sociales, contrat aidés, apprentis, allègements de cotisations sociales pour les avantages en nature, implantation en zone urbaine sensible). Tous dispositifs confondus, et avant l'introduction du taux réduit de TVA, le soutien que l'État accordait aux entreprises du secteur de la restauration s'élevait à 1,972 Md€ par an, soit 2 100 € par salarié du secteur, ce qui est l'équivalent, compte tenu du salaire moyen observé, d'un 13^e mois et demi²⁶⁰.

Compte tenu de la structure des rémunérations qui le caractérise, le secteur de la restauration bénéficie relativement plus des mesures d'exonération de cotisations sociales que d'autres secteurs de l'économie. Ainsi, le taux d'exonération apparent (rapport entre les exonérations et l'assiette salariale) était en 2004 (soit avant l'introduction du dispositif spécifique d'aide forfaitaire à l'emploi) de 13 % pour les entreprises du secteur de la restauration contre 5 % pour le reste de l'économie (Bunel, L'Horty, 2011). Or les simulations des effets sur l'emploi des dispositifs d'exonération de cotisations sociales, tous secteurs confondus²⁶¹,

²⁵⁹ La baisse des prix participe toutefois indirectement, *via* une dynamisation de la demande, à soutenir l'emploi dans le secteur.

²⁶⁰ Bunel, Mathieu, L'Horty, Yannick, *Les effets des aides publiques aux hôtels cafés restaurants et leurs interactions : une évaluation sur micro-données d'entreprises*, Centre de l'étude de l'emploi, décembre 2011

²⁶¹ L'étude présente une estimation des effets sur l'emploi des dispositifs d'exonération de cotisations sociales à travers une analyse microéconomique reposant sur a) la mesure du coût du travail en fonction de la structure des barèmes et la distribution des effectifs sur douze tranches de rémunération et b) une estimation de

concluent à un coût par emploi créé ou sauvé compris entre 34 000 € et 42 000 € (Bunel, Emond, L'Horty, 2012)²⁶², soit un coût d'opportunité des fonds publics inférieur à l'estimation envisagée dans le cas de la baisse du taux de TVA.

En outre, l'application d'un taux réduit de TVA au secteur de la restauration s'est substituée à un dispositif de soutien direct à l'emploi (prime forfaitaire à l'emploi dans le secteur de l'hôtellerie café restauration, en vigueur entre 2004 et 2009²⁶³) qui aurait conduit à la création de 7 000 emplois supplémentaires par an, pour un coût total de la mesure de 522 M€ par an, soit un niveau de subvention publique par emploi créé (86 000 €) près de deux fois inférieur à celui estimé à la suite de la mise en œuvre du taux réduit de TVA²⁶⁴.

l'élasticité de la demande de travail à son coût à partir de données d'entreprises. Les conclusions présentées sur l'ensemble de l'économie peuvent être majorantes du point de vue sectoriel car la méthode d'évaluation prend comme hypothèse une indépendance intersectorielle conduisant à ce que 100 créations d'emplois dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre se traduiraient à terme par la création de 46 emplois indirects.

²⁶² Bunel, Mathieu, Emond, Céline, L'Horty, Yannick, 2012, « Évaluer les réformes des exonérations générales de cotisations sociales », Revue de l'OFCE, n°126, 2012.

²⁶³ La loi n° 2004-804 du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement, dans son article 10, a créé deux aides à l'emploi pour le secteur hôtellerie-café-restauration :

- la première prenait en charge les cotisations vieillesse, invalidité et décès du conjoint collaborateur à hauteur de la moitié de la cotisation minimale, soit 280 € par an ;
- la seconde consistait en un versement forfaitaire aux employeurs par équivalent temps plein (ETP) (ce versement de 114,40 € pour les salariés payés au Smic a été porté, en 2007, à 180 € mensuels et étendu l'aide aux rémunérations allant jusqu'au Smic plus 3 %).

²⁶⁴ La méthode économétrique retenue consiste à comparer les données statistiques disponibles, avant et après la mise en œuvre de la mesure, entre les secteurs d'activité concernés par le dispositif HCR et des secteurs témoins, composés d'entreprises non éligibles ainsi que d'entreprises de services proches du secteur HCR (services à la personne, commerce de détail alimentaire). L'évaluation ne permet pas de tenir compte de la suppression du Smic hôtelier en 2005 ni de la part des emplois non déclarés.

L'effet de la baisse de la TVA sur la nature des emplois créés

L'étude de Marc et Rioux (2014) peut conduire à questionner la qualité des emplois créés²⁶⁵. Elle conclut à un effet significatif sur les effectifs mais par sur le salaire moyen, y compris pour les salariés permanents, et alors même que le secteur se caractérise par un niveau de salaire relativement bas. Ainsi, l'impact de la mesure sur le salaire horaire est limité (élasticité de 0,14) et le salaire moyen mensuel (0,59) progresse essentiellement du fait de l'augmentation du nombre d'heures effectuées par les salariés (0,68).

Quantin et Accardo (2015) identifient un effet positif de la mesure sur l'évolution du salaire horaire moyen dans le secteur de la restauration traditionnelle (aucun en 2009, contribution à hauteur respectivement de 3,6 % et 7 % aux hausses de salaires constatées en 2010 et 2011) dont la chronologie suggère qu'il fait suite aux accords salariaux de 2010 et 2011.

De plus, les élasticités mesurées démontrent que l'effectif moyen dans les entreprises concernées par l'ajustement fiscal a augmenté (élasticité de 0,68) moins rapidement que l'effectif total (élasticité de 0,90), induisant une baisse de la durée moyenne de présence du salarié dans l'entreprise et/ou de la hausse du *turn over*. La mesure fiscale aurait ainsi eu pour principal effet d'encourager les créations d'emplois de courte durée ainsi que l'augmentation des heures supplémentaires, voire la régularisation des heures déjà travaillées.

d) Une forte répercussion dans les marges des entreprises

Moins efficace que d'autres dispositifs d'intervention au soutien direct à l'emploi, la baisse du taux de TVA a également permis, pour la part non répercutée dans la baisse des prix et dans le soutien à l'emploi (embauches et revalorisations salariales) d'améliorer la marge des entreprises du secteur. Cette dernière incidence ne semble pas avoir fait l'objet d'une évaluation.

²⁶⁵ La méthodologie employée dans l'étude revient à calculer un taux moyen de TVA supporté à partir des déclarations CA3 et CA12 des entreprises, une élasticité au chiffre d'affaires à partir des déclarations fiscales concernant l'activité des entreprises, une élasticité au salaire horaire, au salaire mensuel moyen et à l'effectif à partir des déclarations annuelles de données sociales, sur un échantillon 62 188 entreprises présentes entre 2008 et 2010. L'étude repose sur la méthode des doubles différences avec traitement continu en utilisant comme contrefactuel les différences d'ampleur d'impact de la mesure en fonction de la part du chiffre d'affaires désormais soumise au taux réduit de TVA (différences de réaction du secteur de la restauration traditionnelle, de la restauration rapide et des débits de boissons). Afin de corriger l'effet tenant à la progressivité de la part du chiffre d'affaires taxé au taux normal avec la hausse de chiffre d'affaires, l'étude est effectuée à partir d'une estimation de la part du chiffre d'affaires de 2008 qui serait taxé au nouveau barème.

À partir du coût de la dépense fiscale (3,11 Md€ en 2012), la part de l'ajustement consacrée à l'amélioration des marges des entreprises peut être estimée à 1,425 Md€, après déduction cumulativement de la part consacrée aux revalorisations salariales (917 M€, Thévenoud 2012), de la part répercutée dans les prix (622 M€ pour un taux de répercussion de 20 %) et de la part liée aux créations d'emplois supplémentaires (146 M€ pour 9 000 emplois supplémentaires créés et un salaire annuel moyen net de 11 546 €²⁶⁶).

Le cas de la baisse ciblée de TVA sur la restauration illustre que le propre de l'action sur les taux de TVA, dont les répercussions ne sont qu'indirectes, est de laisser aux acteurs économiques la capacité d'arbitrer entre plusieurs objectifs économiques (reconstitution de leurs marges, soutien à la demande intérieure via une hausse du pouvoir d'achat des consommateurs, soutien à l'emploi). Cette capacité d'arbitrage n'est pas remise en cause par les engagements de type conventionnels pris par les professionnels du secteur : le « contrat d'avenir » conclu lors de la mise en place de la TVA à taux réduit dans la restauration n'aurait pas été respecté²⁶⁷, la répercussion sur les prix n'ayant été que de 20 %, les créations d'emploi associées à la mesure étant estimées entre 6 000 et 9 000 par an.

2 - L'exemple des travaux de rénovation et d'entretien des logements

Le passage du taux normal au taux réduit dans le domaine des travaux d'entretien et de rénovation des logements a été adopté par la loi de finances initiale pour 2000.

Cette mesure s'est traduite pour l'État par une dépense fiscale de l'ordre de 5 Md€ par an en moyenne au cours de la période 2008-2010 (taux de TVA réduit à 5,5 %), contre 3,3 Md€ en 2016 (taux intermédiaire de 10 %). Le taux de 10 % s'applique cependant sur une assiette réduite par rapport à 2008-2010, car le taux réduit de TVA à

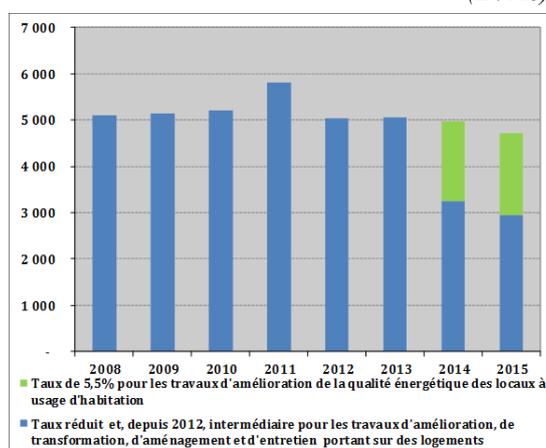
²⁶⁶ Bertrand Marc, Laurence Rioux, « L'impact de la TVA dans la restauration sur l'emploi, les salaires et l'activité des entreprises du secteur », janvier 2014, document de travail du CREST.

²⁶⁷ Les engagements portaient sur : une augmentation de salaires pour les employés, la création de 40 000 emplois dont 20 000 CDI, la baisse des prix pour le consommateur, la baisse de TVA devant être intégralement répercutée sur les produits de consommation courante (sur sept produits parmi les dix listés). Les hausses de chiffre d'affaires anticipées devaient être réparties entre consommateurs, salariés et employeurs en trois tiers.

5,5 % a été conservé et réservé à compter de 2014 aux travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements (1,8 Md€ en 2015). En cumulant les deux mesures, l'effort financier consenti par l'État reste relativement constant autour de 5 Md€ par an²⁶⁸.

Graphique n° 26 : Dépense fiscale associée au taux réduit et, depuis 2012, au taux intermédiaire applicable aux travaux de rénovation et d'entretien des logements

(En M€)



Source : CPO, d'après le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens de 2009 à 2015.

Les objectifs définis par les pouvoirs publics à l'occasion de l'instauration d'un taux réduit au titre des travaux d'entretien, de rénovation et d'aménagement des logements de plus de deux ans étaient le soutien à l'emploi dans le secteur du bâtiment et, en second rang, la lutte contre l'économie souterraine. Le but de la mesure était également de soutenir le pouvoir d'achat des ménages et de relancer la demande par une baisse du niveau des prélèvements obligatoires²⁶⁹.

Le secteur du bâtiment était plus particulièrement visé car considéré comme intensif en main d'œuvre. Une baisse des prix, résultant par exemple d'une baisse de la TVA, était censée se traduire par une

²⁶⁸ Une présentation détaillée de la mesure est disponible dans le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales de juin 2011 (Annexe J – fiche n°309 – DF 730213).

²⁶⁹ Didier Migaud, *Rapport relatif à la possibilité d'appliquer à titre expérimental un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main d'œuvre*, Assemblée nationale, mai 1999.

demande plus importante. Ce surcroît de demande devait permettre une augmentation plus forte du nombre d'emplois que dans d'autres secteurs moins intensifs en main d'œuvre où l'augmentation de la demande se traduirait par des gains de productivité plutôt que par des créations d'emploi. Il était ainsi estimé qu'un surcroît de demande ciblé sur ce secteur se traduirait par deux fois plus de créations d'emplois directs que si l'augmentation de la demande n'était pas ciblée²⁷⁰.

L'évaluation par la France des effets de la mesure a été critiquée

Selon le rapport que la France a transmis à la Commission européenne en octobre 2002, la baisse ciblée de TVA aurait eu un effet globalement bénéfique avec de 40 000 à 46 000 emplois créés. Le coût brut par emploi créé était estimé entre 110 000 € et 125 000 €:

Cette méthode de calcul présente néanmoins une certaine fragilité et reste approximative comme le relève notamment la Commission européenne dans le rapport analysant les évaluations, présentées par les États membres concernés, des effets sur l'emploi et sur la réduction de l'économie souterraine des taux réduits de TVA sur certains services à forte intensité de main d'œuvre²⁷¹.

En effet, la croissance du chiffre d'affaires du secteur a également été favorisée par d'autres éléments conjoncturels favorables à l'accroissement de la demande (les conséquences des tempêtes de décembre 1999, et une conjoncture économique favorable). Par conséquent, l'intégralité de la hausse d'activité constatée dans le secteur du bâtiment ne peut être attribuée à la baisse de TVA.

De plus, les effets indirects de la mesure sur la réorientation du travail dissimulé ne sont pas détaillés par le rapport de 2002, qui se contente de retenir l'hypothèse qu'environ un tiers seulement du surcroît de chiffre d'affaires lié à la baisse de la TVA proviendrait de ce phénomène.

L'analyse menée dans le cadre d'un rapport particulier pour le CPO en 2010 constate la difficulté à évaluer l'effet de la mesure sur le travail dissimulé, l'évolution du nombre d'infractions relevées à ce titre dans le bâtiment par l'inspection du travail entre 2003 et 2009 étant peu claire²⁷².

²⁷⁰ Annexe J – fiche n°309 – DF 730213 du Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales, juin 2011, p.8. Il est indiqué dans ce document que la part des rémunérations dans le chiffre d'affaires du secteur de la construction s'élève à 27 % en 2007, contre 17 % sur l'ensemble du secteur marchand non agricole.

²⁷¹ *Expérience de l'application d'un taux de TVA réduit sur certains services à forte intensité de main d'œuvre*, Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen (COM 309), 2003.

²⁷² En 2003, 6 758 infractions pour travail dissimulé dans le secteur du bâtiment avaient été recensées, contre 2 190 en 2004, puis 6 357 en 2007 et 5 554 en 2008. (Source : CPO, Rapport particulier «Entreprises et niches fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux », octobre 2010).

Une étude économétrique réalisée dans le cadre du rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011)²⁷³, intégrant dans les variables une répercussion de la baisse de TVA dans les prix à hauteur de 75 % et une élasticité-prix de la demande à 0,5, conclut à la création ou à la sauvegarde de 32 000 emplois, dont 14 000 dans le bâtiment, du seul fait de la mesure, soit un quart de moins environ que les 40 000 à 46 000 emplois indiqués dans le rapport de la France à la Commission de 2002. Selon cette étude, le coût brut pour les finances publiques par emploi créé ou maintenu s'élèverait à 160 000 €, soit nettement plus que pour une baisse de cotisations sociales.

La Commission européenne a dressé le même constat dans son rapport et conclu que : « *calculée au niveau de l'Union européenne, pour un même coût budgétaire, une baisse des charges sur le travail crée 52 % d'emplois de plus qu'une baisse du taux de TVA entièrement transmise dans les prix* ».

Par ailleurs, l'application de cette mesure sectorielle présente, du point de vue des ménages, un profil anti-redistributif.

L'analyse réalisée par le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales (2011)²⁷⁴ estime qu'un ménage sur quatre serait bénéficiaire de cette mesure chaque année, pour un montant moyen de 769 € et un taux réduit alors fixé à 5,5 %, la moyenne variant entre 492 € pour les ménages du premier décile et 1 376 € pour ceux du dernier décile. Le retour pour les ménages devrait aujourd'hui être moins important le taux étant passé à 10 % au 1^{er} janvier 2014. Malgré l'évolution à la hausse des taux, le raisonnement reste aujourd'hui *a priori* valable.

La part des ménages bénéficiant du dispositif est d'autant plus élevée que leurs revenus sont importants. À cela s'ajoute le fait que le montant de subvention implicite résultant de l'application du taux réduit bénéficie proportionnellement davantage aux ménages appartenant aux déciles les plus élevés. Ainsi, la part du dernier décile dans la dépense fiscale totale est de près de 28 % contre près de 3 % pour ceux du premier décile.

²⁷³ Annexe J – fiche n°309 – DF 730213 du *Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales*, juin 2011, pp.19-20 (chiffrage à partir du modèle *Mésange*).

²⁷⁴ Source : *ibid.* Calculs DG Trésor sur la base des données individuelles de l'enquête Budget de famille de 2006.

Tableau n° 15 : Répartition du gain par ménage bénéficiant du taux de TVA réduit (5,5 %) dans les travaux d'aménagement, d'entretien et de rénovation de logements

Décile de revenu par unité de consommation	Part des ménages touchés	Gain par ménage touché (en €)	Part dans le revenu des ménages touchés	Part dans le gain de la mesure
1	12 %	492 €	4,2 %	2,9 %
5	25 %	468 €	1,7 %	5,6 %
10	40 %	1367 €	1,8 %	27,9 %
Tous ménages	27 %	769 €	2,0%	100 %

Source : Annexe J – fiche n°309 – DF 730213 du Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales, juin 2011, pp.19-20 (sur la base des données individuelles de l'enquête Budget de famille de 2006 – calculs : DG Trésor)²⁷⁵

En conclusion, dans les limites des évaluations disponibles, le bilan économique des effets économiques de la mesure paraît faible : une augmentation certes positive du nombre d'emplois (32 000 emplois, dont 14 000 dans le bâtiment), mais pour un coût élevé (5 Md€ par an en moyenne) et une concentration du bénéfice du dispositif sur les ménages les plus aisés.

III - Un outil de redistribution non pertinent

La redistribution des ressources n'apparaît pas de façon explicite comme l'un des objectifs fondateurs de la TVA contrairement à d'autres impôts comme l'impôt sur le revenu. Pour autant, la différenciation des taux de TVA vise souvent à répondre, au moins en partie, à un objectif de redistribution, touchant à la fois le bas et le haut de la distribution des niveaux de revenu. En témoignent l'instauration dès 1954 d'un taux réduit à 6 % sur les produits de première nécessité, comme l'eau, ou encore celle d'un taux majoré à 20 % frappant notamment les produits de luxe instauré en 1966 avec la généralisation de la TVA.

²⁷⁵ Ce constat est cohérent avec la part que représentent les dépenses de gros travaux sur la résidence principale dans la consommation des ménages dans l'enquête *Budget de famille* de 2011. Cette part s'établit à 0,5 % pour le premier décile contre 4,4 % pour le dernier décile. Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (INSEE-DREES), enquête *Budget de famille* 2011.

Les effets distributifs de la TVA, c'est-à-dire la mesure dans laquelle l'imposition à la TVA modifie la répartition des revenus des ménages, méritent ainsi d'être analysés. La question de la « distributivité » de la TVA est équivalente à celle du poids pour les différents contribuables d'une variation de la TVA, si le reste de la législation socio-fiscale demeurerait inchangé.

A - Un caractère *a priori* anti-redistributif de la TVA à nuancer

Le constat sur le caractère régressif ou progressif de la TVA dépend en partie de la façon de mesurer ses effets distributifs. Apprécier l'impact distributif de la TVA nécessite de mesurer sa part dans les revenus des ménages et d'évaluer la façon dont ce poids varie selon leur niveau de vie. La redistributivité de la TVA se mesure ainsi en fonction du revenu disponible des ménages. Le poids de la TVA dans la consommation des ménages peut néanmoins apporter un éclairage complémentaire. L'impact distributif de la TVA peut également être apprécié soit « en coupe », lorsque la situation des ménages est considérée pour une année donnée, soit dans une perspective de « cycle de vie » tenant compte du comportement des ménages sur une période plus longue. Enfin, le constat distributif porté sur la TVA doit également inclure l'impact différencié d'une hausse de la TVA sur le revenu des ménages.

Définitions et concepts

Les effets redistributifs de la TVA doivent-ils être mesurés relativement au revenu ou à la consommation ? L'approche par le revenu intègre les effets anti-redistributifs du partage du revenu entre consommation et épargne (les ménages aisés épargnent une part plus élevée de leur revenu, or l'épargne échappe à la TVA – elle est toutefois taxée selon d'autres mécanismes), tandis que l'approche par la consommation l'évacue.

Le taux d'épargne croît avec le niveau de vie : l'enquête « Budget de famille » 2011 fait ainsi apparaître un taux d'épargne moyen de -23,6 % du revenu disponible pour le premier quintile de niveau de vie et de 40,2 % pour le dernier quintile. L'exploitation d'une source statistique différente conduit au même constat d'ensemble. Garbinti et Lamarche (2014)²⁷⁶, s'appuyant sur les données de l'enquête « Patrimoine » 2010 de l'Insee, mettent ainsi en évidence un taux d'épargne médian qui croît fortement avec le quintile de revenu disponible. Négatif pour le premier quintile (-20 % environ), il s'établit à plus de 40 % pour le dernier.

Le revenu disponible est défini comme la somme des revenus d'activité, des revenus du patrimoine et des revenus sociaux, mais également d'éventuelles ressources exceptionnelles ou aides apportées par un autre ménage de façon occasionnelle ou régulière (il tient donc notamment compte des aides familiales qui peuvent être apportées aux ménages, notamment jeunes). Il est net de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de la taxe foncière. Le ratio du montant de TVA payé par les ménages une année donnée sur leur revenu disponible correspond au taux d'effort.

La consommation considérée ici n'intègre pas l'autoconsommation. Elle est mesurée hors TVA (mais y compris les autres taxes sur la consommation). Elle correspond à la consommation totale avec ou hors loyers (loyers effectifs pour les locataires et loyers imputés pour les propriétaires et les ménages logés gratuitement). Selon notamment que les loyers imputés des propriétaires sont inclus dans l'analyse, le constat distributif porté sur la TVA peut varier significativement. Le ratio du montant de TVA payé par les ménages une année donnée rapporté à leur consommation correspond au taux de taxation apparent.

²⁷⁶B. Garbinti et P. Lamarche (2014), « Les hauts revenus épargnent-ils davantage ? », *Economie et Statistique*, n° 472-473. Les auteurs utilisent des données comprises dans l'enquête Patrimoine sur certains postes de consommation ayant un « fort pouvoir explicatif » mais ont également recours à l'enquête Budget de famille pour reconstituer la consommation totale.

1 - Une régressivité par rapport au revenu et une légère progressivité par rapport à la consommation

En coupe, c'est-à-dire pour une année donnée, la TVA est régressive par rapport au revenu et légèrement progressive par rapport à la consommation.

Le taux d'effort, qui rapporte le montant de TVA payé par les ménages une année donnée à leur revenu disponible, fait en effet apparaître une régressivité de la TVA. Il s'élève à 12,5 % pour le premier décile de niveau de vie, diminue jusqu'à 4,7 % environ pour le décile le plus élevé. Un ménage situé dans le premier décile de niveau de vie consacre ainsi à la TVA une proportion de son revenu disponible deux à trois fois plus élevée que ne le fait un ménage appartenant au dernier décile. Les situations des deux déciles extrêmes sont toutefois particulièrement marquées, et le taux d'effort décroît de façon plus régulière entre le 2^{ème} et le 9^{ème} décile.

La TVA se distingue en ce sens d'impôts progressifs dont le poids croît avec le revenu, comme c'est le cas de l'impôt sur le revenu notamment, et contribue par conséquent à une moindre progressivité du système fiscal considéré dans son ensemble.

Cette évaluation du CPO confirme les résultats des études sur données françaises qui concluent à une régressivité de la TVA rapportée au revenu disponible²⁷⁷. Entre le premier et le dernier décile de niveau de vie, le taux d'effort décroît en effet de 13 % à 6 % dans le rapport de l'*Institute for Fiscal Studies* (2011), de 11,5 % à 6 % chez Ruiz et Trannoy (2008), ou encore de 14,5 % à 7,5 % environ selon le rapport de l'Institut des politiques publiques (2012). Chacune de ces études

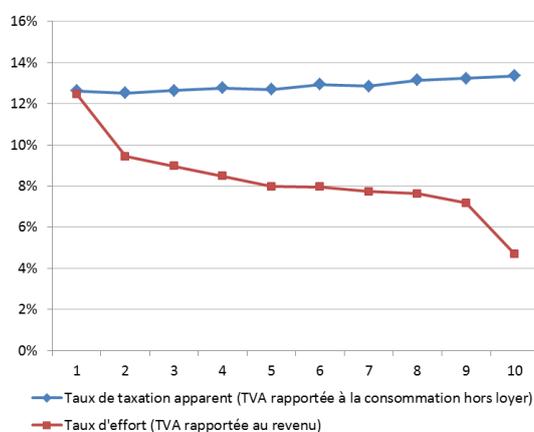
²⁷⁷ Voir notamment le rapport du CPO (2011), « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs » ; le rapport de l'Institut des politiques publiques, A. Bozio, R. Dauvergne, B. Fabre, J. Goupille et O. Meslin (2012), « Fiscalité et redistribution en France, 1997-2012 » ; le rapport de l'*Institute for Fiscal Studies* (2011), voir *supra* ; N. Ruiz et A. Trannoy (2008), « Le caractère régressif des taxes indirectes : les enseignements d'un modèle de microsimulation », *Economie et Statistique*, n° 413 ; G. Forgeot et C. Starzec (2003), « L'impact redistributif des impôts indirects en France », *Economie Publique*, n° 13 ; le rapport du CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis pour la Commission Européenne (en consortium) (2015), « A study on the economic effects of the current VAT rates structure » ; et le *update report* du rapport de l'OCDE (2014), « The distributional effects of consumption taxes in OECD countries ». Voir tableau récapitulatif concernant les résultats de ces différentes études (tableau 2) et leur méthodologie (annexe 2).

empiriques s'est également appuyée sur l'enquête « Budget de famille » (vagues 2001 et 2006²⁷⁸) pour connaître les comportements de consommation des ménages à un niveau micro-économique.

La régressivité de la TVA par rapport au revenu est en majeure partie expliquée par la très forte augmentation du taux d'épargne selon le décile de niveau de vie. Comme indiqué plus haut, celui-ci est négatif pour les premiers déciles et positif pour les derniers déciles de niveau de vie. Il peut être utile d'avoir une approche complémentaire consistant à rapporter le montant de TVA payée par les ménages à leur consommation plutôt qu'à leur revenu.

Le taux de taxation apparent, qui rapporte ici le montant de TVA payé par les ménages une année donnée à leur consommation totale hors loyers, fait ainsi apparaître une légère progressivité de la TVA. Il varie en effet très peu selon le décile de niveau de vie : de 12,6 % pour le premier décile de niveau de vie à 13,4 % pour le dernier décile.

Graphique n° 27 : Poids de la TVA relativement au revenu disponible des ménages (taux d'effort) et à la consommation (taux de taxation apparent), par décile de niveau de vie



Lecture : le montant de TVA payé par le premier décile de niveau de vie représente 12,5 % du revenu disponible de ce décile.

Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES), enquête Budget de famille 2011.

²⁷⁸ Mis à part pour le rapport de l'OCDE qui utilise également la vague 2011.

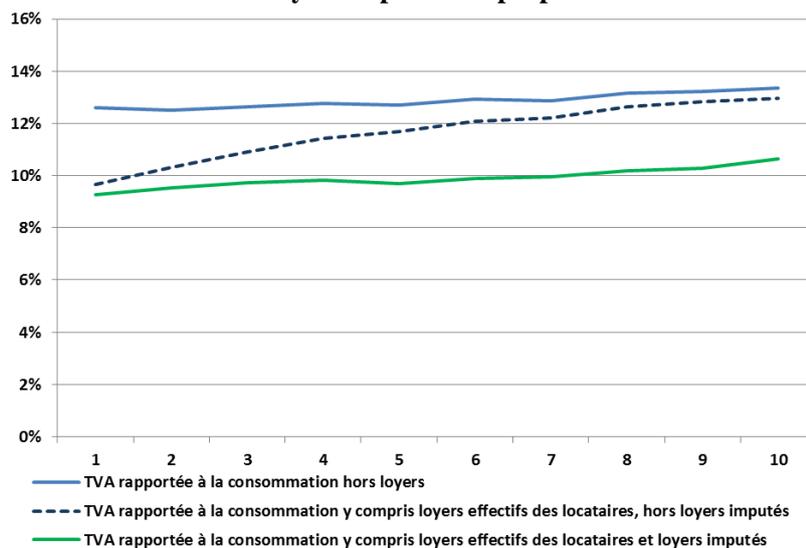
Cette analyse ne prend cependant pas en compte les dépenses de loyer qui représentent une part importante des dépenses de consommation des ménages et la majeure partie des dépenses exonérées de TVA. En incluant les loyers effectifs des locataires dans la consommation finale des ménages, le taux de taxation apparent croît avec le revenu. Le niveau de vie des locataires étant en moyenne plus faible que celui des propriétaires²⁷⁹, l'exonération de TVA pour les loyers favorise le bas de la distribution.

Cependant, les propriétaires, bien qu'ils n'effectuent pas de dépenses de loyer, retirent une utilité de la consommation des logements qui leur appartiennent. Pour tenir compte de cette consommation de logement, des « loyers imputés » ou « loyers fictifs » peuvent être introduits dans la mesure de la consommation²⁸⁰. En incluant dans la consommation les loyers, aussi bien effectifs qu'imputés, la TVA apparaît légèrement plus progressive indiquant en cela que la consommation de logement représente une part relativement plus importante de la consommation des ménages modestes qui bénéficient donc plus de l'exonération sur ce poste.

²⁷⁹ La proportion de ménages propriétaires augmente très nettement avec le décile de niveau de vie. Ceux-ci représentent par exemple 14 % des ménages du premier décile de niveau de vie, contre 86 % des ménages du dernier décile.

²⁸⁰ Le loyer imputé correspond à la valeur locative de marché pour le bien considéré.

Graphique n° 28 : Taux de taxation apparents pour la TVA, selon l'inclusion ou non des loyers effectifs des locataires et des loyers imputés des propriétaires



Lecture : le montant de TVA payé par le premier décile de niveau de vie représente 12,6 % de sa consommation hors loyers, 9,6 % de sa consommation y compris loyers effectifs (mais hors loyers imputés) et 9,3 % de sa consommation y compris loyers effectifs et imputés.

Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES), enquête Budget de famille 2011.

L'évaluation du CPO est cohérente avec les résultats des études existantes relatives au taux de taxation apparent à la TVA selon le décile de niveau de vie. Les conclusions des différentes analyses sont très proches, les profils restant à chaque fois légèrement progressifs ou proportionnels et l'écart maximal entre les taux de taxation apparents des différents déciles est ainsi, quelle que soit l'étude considérée, de l'ordre de 1 point au plus.

Tableau n° 16 : Résultats des principales études récentes portant sur les effets distributifs de la TVA en France

Etude	Taux d'effort en fonction du décile de niveau de vie (TVA/revenu)	Taux de taxation apparent en fonction du décile de niveau de vie (TVA/consommation)
Rapport CPO (2011)	Taux d'effort non distinct de celui des autres taxes indirectes	Légèrement régressif (de 8 % à 7 % environ entre le premier et le dernier décile)
Rapport IPP (2012)	Fortement régressif (de 14,5 % à 7,5 % environ entre le premier et le dernier décile)	Légèrement progressif (de 11 % à 12 % environ)
Rapport IFS (2011)	Fortement régressif (de 13 % à 6 % environ)	Profil du taux de taxation apparent en très léger U
Ruiz et Trannoy (2008)	Fortement régressif (de 11,5 % à 6 % environ)	Légèrement progressif (de 10,5 % à 11,6 %)
Forgeot et Starzec (2003)	Fortement régressif (de 8 % à 3,5 % environ)	Non étudié
Rapport du CPB pour la Commission européenne (2015)	Non étudié	Légèrement progressive (de 7,6 % pour le premier quintile à 8,6 % pour le dernier)
Update report du rapport de l'OCDE (2014)	Fortement régressif (12,2 % à 5,2 %)	En très léger U (de 8,6 % pour le premier décile à 8,1 % pour le 4ème et 8,9 % pour le dernier)
Rapport CPO 2015 (module « taxes indirectes » du modèle Ines)	Fortement régressif (de 12,5 % à 4,7 %)	Légèrement progressif (12,6 % à 13,4 % de la consommation hors loyers, 9,3 % à 10,6 % de la consommation y compris tous loyers)

Source : CPO, sur la base des données transmises par la DGFIP.

La TVA se distingue d'impôts progressifs dont le poids croît avec le revenu, comme c'est le cas de l'impôt sur le revenu notamment, et contribue par conséquent à une moindre progressivité du système fiscal considéré dans son ensemble.

Par ailleurs, les effets distributifs de la TVA peuvent être resitués dans l'effet de l'ensemble de la fiscalité indirecte. Quelle que soit la mesure utilisée (le revenu ou la consommation), la fiscalité indirecte présente un profil régressif, comme l'a déjà noté le Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de 2011, car les accises sur les tabacs, les alcools et les produits énergétiques notamment, représentent une part plus élevée de la consommation des ménages modestes.

Le rapport du CPO de 2011 fait ainsi apparaître une diminution des inégalités de niveaux de vie lors de la prise en compte des cotisations non contributives, des impôts directs et des prestations, alors que les inégalités tendent à augmenter légèrement lorsqu'il est tenu compte de la fiscalité indirecte.

Tableau n° 17 : Indicateurs d'inégalités aux différentes étapes de la redistribution

	Niveau de vie initial	Niveau de vie disponible (<i>après prise en compte des cotisations non contributives, impôts directs et prestations</i>)	Niveau de vie final (<i>après prise en compte de la fiscalité indirecte²⁸¹</i>)
Rapport inter-décile	5,6	3,3	4,0
Indice de Gini	0,36	0,29	0,31

Source : Rapport du CPO (2011), modèle de micro-simulation Saphir, législation 2009, DG Trésor.

2 - Une atténuation du caractère régressif sur l'ensemble du cycle de vie

Les effets distributifs de la TVA peuvent être appréhendés en tenant compte de l'ensemble du cycle de vie afin de dépasser la problématique de la prise en compte de l'épargne qui différencie en coupe l'approche par le revenu et l'approche par la consommation.

²⁸¹ La fiscalité indirecte englobe ici, en sus de la TVA, la TICPE (ex-TIPP) et les droits d'accises.

Éclairer le constat distributif porté sur la TVA : originalité et limites de la perspective du cycle de vie

Cette approche explore la problématique du partage du revenu entre consommation et épargne, notamment au regard de l'utilisation qui est faite de cette épargne à long terme.

L'épargne constituée par un ménage à un moment donné peut en effet être consommée de façon différée, notamment afin de pouvoir maintenir un certain niveau de consommation lors de périodes moins favorables. Dans l'hypothèse où tout revenu est appelé à être consommé et imposé à la TVA au moment de sa consommation, la TVA serait plutôt proportionnelle au revenu sur le long terme. En coupe, c'est alors la TVA rapportée à la consommation qui traduirait le mieux ses effets distributifs, cette approche évacuant l'effet régressif introduit par l'épargne.

Ce raisonnement présente toutefois des limites car il omet l'existence de transmissions intergénérationnelles, dont le poids est substantiel. Les éléments empiriques disponibles font apparaître que les ménages aisés transmettent une part plus élevée de leur revenu de long terme que les ménages modestes. Or ces transmissions échapperont bien à l'imposition à la TVA du point de vue du ménage qui en est à l'origine, bien qu'elles puissent être par la suite consommées par le bénéficiaire de la transmission. De manière symétrique, les ménages actuels consomment une partie des revenus épargnés par leurs parents à travers les revenus dont ils héritent soit directement, soit par le biais de legs et de donations. Une autre limite tient au fait que le taux d'imposition de la consommation n'est pas identique quelle que soit la période considérée : une hausse de la TVA pèse sur les consommations futures et non sur les consommations passées et désavantagerait plutôt les ménages ayant épargné et s'appropriant à consommer cette épargne.

Mesurer les effets distributifs de la TVA dans une perspective de cycle de vie permet de neutraliser les effets de l'épargne « transitoire », qui n'échappe à la TVA que de façon temporaire puisqu'elle sera consommée par la suite. Par conséquent les effets anti-redistributifs de la TVA seraient atténués dans une perspective de cycle de vie où l'épargne correspondrait à de la consommation différée.

Une étude sur données françaises concernant les effets distributifs de la TVA sur le cycle de vie apporte un premier éclairage empirique à l'approche décrite ci-dessus²⁸² (cf. annexe 2). Georges-Kot (2015) fait apparaître que les effets anti-redistributifs de la TVA seraient significativement moins prononcés sur le cycle de vie qu'en coupe, sans qu'il soit possible d'affirmer que ceux-ci seraient tout à fait annulés.

²⁸² S. Georges-Kot, « Annual and lifetime incidence of the value-added tax in France », document de travail de l'INSEE G2015/12, 2015.

À méthodologie donnée, c'est-à-dire sur données simulées, la distribution des revenus est moins inégalitaire sur le cycle de vie qu'en coupe : les 20 % de ménages les plus modestes détiennent par exemple 14,3 % du revenu permanent, contre 8,9 % en coupe (dans une situation parfaitement égalitaire, ces ménages détiendraient 20 % du revenu).

En coupe sur données simulées, l'indice de Suits²⁸³ est de -0,098, ce qui correspondrait à un effet régressif modéré²⁸⁴. Sur le cycle de vie, cet indice passe à -0,052, significativement plus faible (en valeur absolue) que -0,098 : l'effet régressif de la TVA serait donc diminué de moitié environ sur le cycle de vie, par rapport à une mesure en coupe.

Tableau n° 18 : Part cumulée des revenus et de la TVA par quintile de niveau de vie

	Original sample		Simulated cross-section		Simulated lifetime	
	Income	VAT	Income	VAT	Income	VAT
1	9.0 (0.0)	12.4 (0.1)	8.9 (0.1)	12.0 (0.2)	14.3 (0.7)	16.3 (0.4)
2	22.8 (0.1)	27.8 (0.2)	22.4 (0.2)	27.9 (0.4)	31.6 (1.2)	34.9 (0.6)
3	40.8 (0.1)	46.5 (0.2)	39.9 (0.2)	46.8 (0.5)	51.1 (1.3)	54.8 (0.7)
4	63.6 (0.1)	69.1 (0.2)	63.0 (0.2)	69.3 (0.4)	73.1 (1.1)	76.2 (0.6)
5	100.0 (0.0)	100.0 (0.0)	100.0 (0.0)	100.0 (0.0)	100.0 (0.0)	100.0 (0.0)
Suits index	-0.0874 (0.0026)		-0.0980 (0.0080)		-0.0523 (0.0187)	

Note : pour chaque quintile de revenu, le tableau présente les parts cumulées de revenus perçus et de TVA payée par les ménages appartenant à ce quintile. Le tableau inclut également l'indice de Suits mesuré pour la TVA. Les colonnes (1)-(2) proviennent de l'échantillon initial, les colonnes (3)-(4) montrent les statistiques obtenues grâce aux données simulées, mais en ne conservant les ménages qu'au moment où ces ménages sont réellement inclus dans les données, et les colonnes (5)-(6) présentent les statistiques calculées pour les grandeurs de cycle de vie sur les données simulées.

Source : S. Georges-Kot, « Annual and lifetime incidence of the value-added tax in France », Document de travail de l'Insee G2015/12, 2015.

²⁸³ L'indice de Suits résume la redistributivité d'un impôt donné. Il varie entre -1 et 1 : un indice de Suits négatif traduit un impôt régressif, un indice positif correspond à un impôt progressif. Un indice de Suits égal à 0 correspond à une situation de proportionnalité.

²⁸⁴ Comme point de comparaison, l'auteur mentionne les résultats de Suits (1977) qui trouve un indice de -0,15 pour la *sales tax* et les accises aux États-Unis en 1970, et de 0,19 pour l'impôt sur le revenu. (source : D. B. Suits (1977), Measurement of tax progressivity, *The American Economic Review*, n° 67(4)).

Cette moindre régressivité de la TVA sur le cycle de vie doit être interprétée en gardant à l'esprit que l'impact redistributif des autres impôts et transferts serait également atténué dans une perspective de cycle de vie.

3 - L'impact différencié sur le revenu des ménages d'une hausse de la TVA

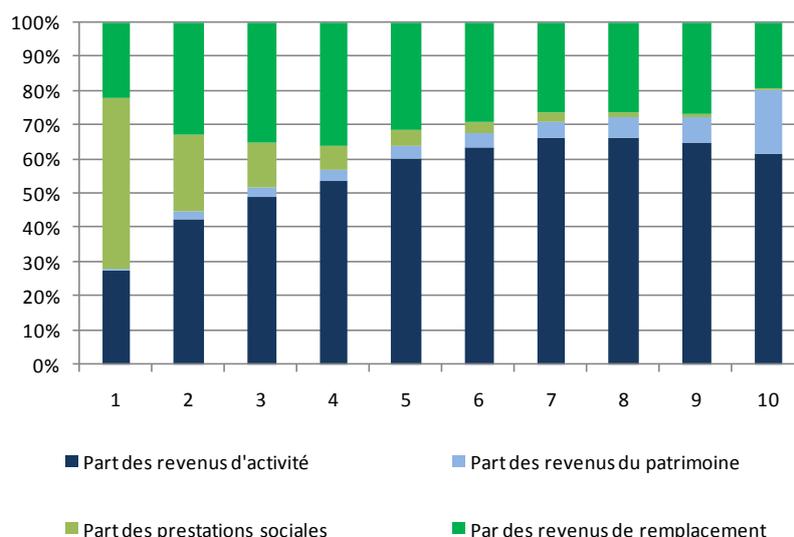
Le caractère régressif de la TVA en coupe lorsqu'elle est rapportée au revenu disponible doit également être nuancé en raison de la réponse différenciée des revenus des ménages à une évolution des taux de TVA selon leur position dans la distribution des niveaux de vie.

Le poids de la TVA pour les ménages ne doit pas seulement être examiné à revenus donnés : il faut également tenir compte d'une éventuelle modification de la distribution des revenus.

Comme le soulignaient déjà Lamotte et Saint-Aubin (1999)²⁸⁵, une variation des taux de TVA se répercutant sur les prix aura « *des conséquences importantes en termes redistributifs en raison d'écarts dans les modalités d'indexation des différents types de revenus et d'actifs* ». Du fait de mécanismes d'indexation différenciés et plus ou moins automatiques selon le type de revenus considérés, les ménages seraient impactés à des degrés divers par une variation des taux de TVA entraînant une variation des prix à la consommation.

²⁸⁵ H. Lamotte et B. Saint-Aubin (1999), « TVA et redistribution », contribution au rapport du Conseil d'analyse économique n° 17, « L'architecture des prélèvements en France ».

Graphique n° 29 : Décomposition des revenus entre revenus d'activité, revenus du patrimoine, prestations sociales et revenus de remplacement, par décile de niveau de vie²⁸⁶



Lecture : les revenus du 10^{ème} décile de niveau de vie sont composés à 62 % de revenus d'activité, à 19 % de revenus du patrimoine et à 19 % de revenus de remplacement.

Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES, ERFS 2011).

L'indexation sur les prix du SMIC et de nombreux revenus sociaux (y compris des revenus de remplacement) contribuerait à protéger le pouvoir d'achat des salariés rémunérés au niveau du SMIC et des bénéficiaires de ces prestations.

²⁸⁶ Cette décomposition des revenus par décile réalisée en coupe est à considérer avec précaution : les différences marquées de composition des revenus selon le décile de niveau de vie, notamment entre le 1^{er} et le 5^{ème} décile, seraient très probablement nuancées dans une perspective de cycle de vie. Elle fait néanmoins ressortir une part des revenus d'activité qui croît avec le décile de niveau de vie jusqu'au 7^{ème} décile, puis décroît en parallèle notamment de la croissance des revenus du patrimoine (revenus fonciers et financiers). La part des prestations sociales décroît avec le décile de niveau de vie. La part des revenus de remplacement (assurance chômage et retraites sont ici prises en compte) est maximale pour les 3^{ème} et 4^{ème} déciles.

S'agissant des revenus salariaux, une étude entreprise par l'Insee²⁸⁷ explore à l'aide de modèles macro-économétriques les réactions différenciées des salaires et de l'emploi à une hausse de TVA, selon la catégorie socioprofessionnelle des salariés (cadres, professions intermédiaires, employés et ouvriers)²⁸⁸. À l'aide d'une estimation au cours de la période 1985-2012, les auteurs évaluent les déterminants de l'évolution des salaires (et notamment les prix à la consommation) selon la catégorie socioprofessionnelle. Ils simulent un choc de TVA d'un montant supplémentaire de 1 % du PIB à l'aide d'un scénario moyen entre les chiffrages tirés du modèle *Mésange* et du modèle d'équilibre général dynamique stochastique (DSGE).

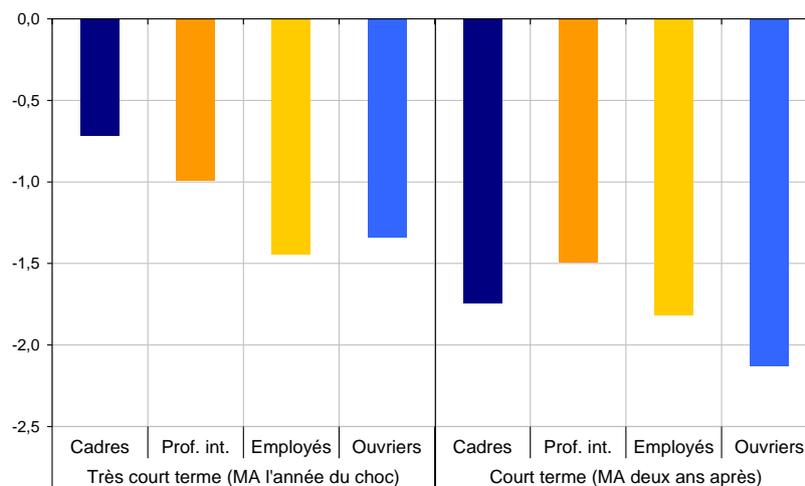
Deux ans après l'augmentation de TVA, le revenu salarial réel pour l'ensemble des catégories socioprofessionnelles diminuerait de près de 2 points de pourcentage (pp). À très court terme, c'est-à-dire l'année du choc, les cadres verraient leur revenu salarial moins affecté que celui des professions intermédiaires et *a fortiori* que ceux des employés et des ouvriers. Cette réaction différenciée s'expliquerait essentiellement par l'ajustement des salaires, la réaction du volume d'emploi n'étant que de second ordre.

À court terme, c'est-à-dire la 2^{ème} année après le choc, le revenu salarial réel des cadres et des professions intermédiaires serait légèrement moins affecté (1½ %) que celui des employés et des ouvriers (2 %). Les principales différences proviendraient alors davantage du volume d'emploi.

²⁸⁷ J.-B. Bernard et Q. Lafféter (2015), « Effet de l'activité et des prix sur le revenu salarial des différentes catégories socioprofessionnelles », document de travail INSEE-DESE G2015/14, octobre 2015. Les modèles utilisés sont d'une part le modèle *Mésange* (Modèle Econométrique de Simulation et d'Analyse Générale de l'Economie), caractérisé par une dynamique keynésienne à court terme et par un équilibre de long terme déterminé par des facteurs d'offre ; d'autre part le modèle DSGE mis en place par Coupet et Renne (2008). M. Coupet et J.-P. Renne (2008), « Réformes fiscales dans un modèle DSGE France en économie ouverte », *Economie et Prévision* n°183-184. Les revenus des indépendants ne sont pas traités dans le cadre de cette étude.

²⁸⁸ En effet, à la suite d'une hausse de la TVA (qui par hypothèse se répercute intégralement sur les prix à la consommation), les salaires nominaux s'ajustent, augmentant les coûts pour l'entreprise et entraînant en retour une hausse des prix de production (c'est la « spirale inflationniste ») et conduisant également à des destructions d'emploi.

Graphique n° 30 : Réponses du pouvoir d'achat du revenu salarial réel selon la catégorie socioprofessionnelle à la suite d'une hausse de la TVA d'un point de PIB (en écart relatif au compte central)



Source : Bernard et Lafféter (2015).

Parallèlement aux revenus salariaux, une majeure partie des revenus sociaux est revalorisée annuellement sur l'indice des prix à la consommation (IPC) hors tabac (cf. tableau *infra*). Ces mécanismes d'indexation ont pour objectif de préserver le pouvoir d'achat de leurs bénéficiaires en termes réels. Compte tenu du fait que la part des prestations sociales dans le revenu décroît avec le décile de niveau de vie, les bénéficiaires de prestations sociales verraient leur pouvoir d'achat relativement préservé dans l'hypothèse d'une hausse de TVA.

Tableau n° 19 : Prestations sociales indexées mécaniquement sur les prix

Prestation	Modalités de revalorisation
Revenu de solidarité active Allocation de solidarité spécifique (ASS) Allocation temporaire d'attente (ATA) Allocation équivalent retraite (AER) Allocation transitoire de solidarité (ATS)	Revalorisation sur la base de l'hypothèse d'inflation de l'année en cours
Prestations familiales	Base mensuelle de calcul des Allocations Familiales : hypothèse d'inflation de l'année en cours
Minimum vieillesse	Hypothèse d'inflation de l'année en cours
Allocation adulte handicapé (AAH)	Revalorisation au moins égale à l'hypothèse d'inflation de l'année en cours
Pensions de retraites de base et complémentaires (hors Agirc-Arrco)	Hypothèse d'inflation de l'année en cours

Source : Direction du budget

Modalités d'indexation des prestations sociales

Pour plusieurs prestations (RSA et autres minima sociaux, prestations de préretraite et allocation adulte handicapé), il n'est pas prévu d'effet de rattrapage au titre de l'inflation de l'année n-1 : la revalorisation est effectuée selon l'inflation prévisionnelle uniquement²⁸⁹. L'inflation ayant plutôt été surestimée lors des derniers exercices, les prestations ont globalement été revalorisées au-delà de l'inflation effective.

Chacune de ces prestations protègent donc le pouvoir d'achat de leurs bénéficiaires des effets de l'inflation et l'impact sur les prix à la consommation d'une variation uniforme des taux de TVA serait donc neutre pour le pouvoir d'achat de ces revenus sociaux.

Certains revenus sociaux ne sont toutefois pas indexés de façon mécanique sur les prix : leur revalorisation est discrétionnaire. C'est le cas notamment de l'aide au retour à l'emploi (ARE) ainsi que des retraites complémentaires AGIRC-ARRCO.

²⁸⁹ L'hypothèse d'inflation retenue pour la revalorisation est dans chacun de ces cas l'hypothèse inscrite dans le rapport économique, social et financier (RESF) annexé au projet de loi de finances de l'année en cours.

Concernant l'ARE, il est prévu²⁹⁰ que le conseil d'administration de l'Unédic procède une fois par an à la revalorisation de toutes les allocations, ou parties d'allocations d'un montant fixe. Le 27 juin 2014, le conseil d'administration de l'Unédic a décidé une revalorisation de 0,7 % de l'allocation minimale et de la partie fixe de l'allocation d'aide au retour à l'emploi. Le 27 juin 2013, une revalorisation de 0,6 % avait été décidée.

Concernant les régimes complémentaires AGIRC-ARRCO²⁹¹, il est prévu que la valeur de service du point de retraite soit fixée par le conseil d'administration de l'AGIRC et de l'ARRCO ou, à défaut de décision de ceux-ci, par les commissions paritaires des régimes²⁹². Le dernier accord date du 13 mars 2013. Il a notamment prévu pour 2014 et 2015 une sous-indexation de 1 point par rapport à l'évolution moyenne annuelle des prix hors tabac, avec effet de rattrapage ; une « clause de sauvegarde » empêche que ce mécanisme ne conduise à une diminution des pensions. Cette clause a joué en 2014, la revalorisation décidée pour 2014 étant *in fine* nulle.

Par ailleurs, une autre catégorie de prestations n'est pas répertoriée ci-dessus, du fait de la complexité de son mode de revalorisation. Il s'agit des aides au logement, dont les modalités de revalorisation mettent en jeu de nombreux paramètres. La principale aide au logement en termes budgétaires est l'allocation de logement en secteur locatif (AL), qui comprend l'aide au logement familial (ALF), l'aide personnalisée au logement (APL) et l'aide au logement social (ALS).

La formule de calcul de l'AL dépend notamment de façon unitaire du loyer réel (dans la limite d'un plafond). La révision des loyers en cours de bail se fait dans le parc locatif privé selon l'indice de référence des loyers (IRL), qui correspond à la moyenne sur les douze derniers mois de l'indice des prix à la consommation hors tabac et hors loyers. Ainsi en cas de hausse des prix entraînant une hausse des loyers, les montants d'AL auront tendance à être revalorisés. Cependant plusieurs autres paramètres entrant dans la formule de calcul de l'AL sont également revalorisés selon un indice de prix (c'est notamment le cas d'un paramètre déterminant la participation minimale du bénéficiaire), ce qui rend moins direct l'effet de l'inflation sur le montant des AL.

²⁹⁰ Ce mécanisme est prévu par un ensemble de six textes. La liste de ces textes est rappelée dans la décision du conseil d'administration de l'Unédic du 27 juin 2014.

²⁹¹ En 2014, les régimes complémentaires AGIRC-ARRCO servent 88 % des prestations versées par l'ensemble des régimes complémentaires (notamment Ircantec, CNAVPL et RSI) et 25 % des prestations versées par l'ensemble des régimes de base et complémentaires. Source : Direction du budget.

²⁹² Article 37 de l'annexe 1 de la convention collective nationale de retraite et de prévoyance des cadres du 14 mars 1947 et l'article 1^{er} de l'annexe A de l'accord national interprofessionnel de retraite complémentaire du 8 décembre 1961.

Enfin, si les revenus fonciers sont protégés de l'inflation au travers de l'indexation des loyers sur l'indice de référence des loyers (IRL)²⁹³, les revenus de capitaux, seraient globalement peu protégés de l'inflation selon Lamotte et Saint-Aubin (1999), bien que les auteurs soulignent que « *le degré d'indexation des revenus de capitaux est extrêmement variable* ».

Une hausse uniforme des taux de TVA se répercutant sur l'inflation peut donc impacter de façon différenciée les différents déciles selon la composition de leurs revenus :

- les revenus sociaux hors revenus de remplacement sont très majoritairement indexés de façon mécanique sur l'inflation, avec ou sans effet de rattrapage. Ces revenus bénéficient relativement plus aux premiers déciles de niveau de vie ;
- concernant les revenus de remplacement, les retraites complémentaires AGIRC-ARRCO (qui représentent la majorité des retraites complémentaires) et les allocations chômage sont revalorisées de façon discrétionnaire. L'indexation des revenus de remplacement sur l'inflation peut donc ne pas être complète. Ces revenus à tous les ménages, mais relativement plus aux 2^{ème} à 5^{ème} déciles ;
- les revenus d'activité sont revalorisés de façon différenciée consécutivement à une hausse des prix à la consommation. Au niveau du SMIC, l'indexation est mécanique. Au-delà, la répercussion sur le salaire semble d'autant moins complète que le niveau de vie du ménage est élevé. Les salaires des travailleurs modestes se verraient mieux protégés contre une hausse de la TVA – leur emploi pourrait toutefois être plus négativement affecté par cette hausse ;
- le pouvoir d'achat des revenus fonciers est préservé d'une hausse des prix, tandis que les revenus financiers ne le seraient globalement pas. Ces revenus bénéficient relativement plus aux déciles de niveaux de vie les plus élevés.

²⁹³ Une hausse des prix à la consommation induit en effet une hausse de l'IRL, qui fixe les plafonds des augmentations annuelles des loyers que peuvent exiger les propriétaires pour les locaux à usage d'habitation ou à usage mixte. Dans le cas d'un bail commercial, les indices pouvant être utilisés sont l'indice des loyers commerciaux (ILC) et l'indice des loyers des activités tertiaires (ILAT). L'IPC contribue à chacun de ces deux indices à hauteur de 50 %.

Globalement, et sans qu'il soit possible ici de quantifier ces différents effets, une hausse de prix résultant d'une hausse de la TVA induirait une revalorisation plus forte des revenus pour les ménages des premiers déciles de niveaux de vie que pour les déciles du haut de la distribution s'il est fait abstraction des effets sur l'emploi. Ainsi, il semblerait que, parmi les ménages modestes, ceux qui conserveraient leur emploi puissent être relativement mieux protégés par la revalorisation des revenus en cas de hausse uniforme des taux de TVA.

Si les variations des taux de TVA ne sont pas uniformes, l'indexation des revenus sur l'inflation ne « compense » pas dans la même mesure tous les ménages, à composition des revenus donnée. Certains ménages pourront voir leurs revenus indexés sur la hausse moyenne des prix à la consommation, alors même qu'ils consomment relativement peu les produits impactés par la hausse, d'autres se verront au contraire pénalisés du fait de leur structure de consommation.

L'ensemble de ces effets ne peut être pris en compte qu'à travers un travail de micro-simulation intégrant les effets d'une variation de la TVA à la fois sur la TVA payée par les ménages, en fonction de leur structure de consommation, et sur leurs revenus, en fonction de l'indexation de ceux-ci sur l'inflation. Les effets de second ordre liés à l'indexation sur l'inflation des seuils dans les barèmes de différents impôts et prestations pourraient alors également être intégrés à l'analyse.

B - Une faible efficacité redistributive des taux réduits

1 - Un faible impact distributif des exonérations et des taux réduits

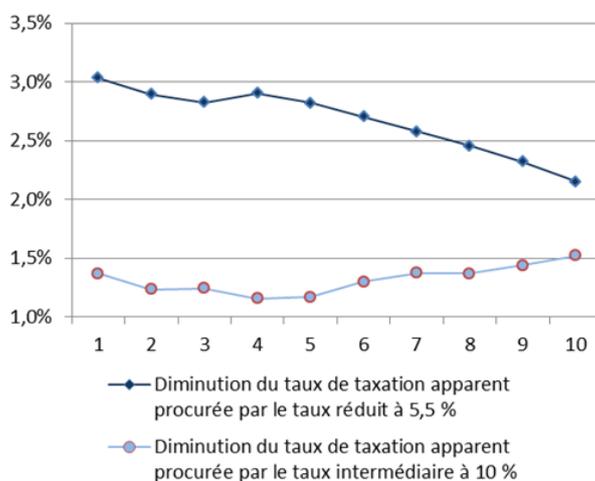
Tous les taux réduits ne sont pas conçus pour répondre à un objectif de redistribution. Bien que cela puisse être le cas, par exemple, pour l'imposition à 5,5 % des produits alimentaires et boissons non-alcooliques, l'imposition à taux réduit de certains biens ou services vise clairement d'autres objectifs²⁹⁴. Il convient par ailleurs de faire la différence entre un objectif purement redistributif et un objectif d'accès à un bien ou service pour le plus grand nombre, par exemple en matière de

²⁹⁴ Le tome II du rapport relatif à l'Évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances recense les dépenses fiscales existantes en matière de TVA. Ne sont comptabilisés comme dépenses fiscales que les taux réduits appliqués à des fins d'incitation, et non ceux visant à la redistribution ou permettant l'accès d'un bien ou service au plus grand nombre.

biens et de services culturels. Dans ce dernier cas, le taux réduit peut remplir son rôle s'il conduit à ce que plus de ménages modestes aient accès au bien ou service considéré, quand bien même celui-ci reste relativement plus consommé par les ménages aisés.

Une analyse menée à partir de l'enquête « Budget de famille » de 2011 fait apparaître que l'impact redistributif des exonérations et taux réduits est faible, comme suggéré par le profil du taux de TVA rapportée à la consommation, car l'impact plutôt régressif du taux intermédiaire tend à compenser partiellement le faible effet progressif du taux réduit à 5,5 %.

Graphique n° 31 : Diminution du taux de taxation apparent (relativement au taux normal) grâce aux taux à 5,5 % et 10 % par décile de niveau de vie



Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES), enquête Budget de famille 2011.

Le taux réduit à 5,5 % contribue à réduire le taux effectif d'imposition des ménages modestes plus qu'il ne le fait pour les ménages aisés (-3,0 points pour le 1^{er} décile contre -2,2 points pour le dernier) : son effet est plutôt redistributif.

Une analyse détaillant par poste de dépenses l'assiette des biens et des services imposée à 5,5 % confirme ce constat²⁹⁵. L'application du taux réduit à 5,5 % aux produits de première nécessité (produits alimentaires et boissons) a un effet redistributif²⁹⁶. Cet effet redistributif est cependant limité car les écarts de consommation relative entre déciles sont peu marqués²⁹⁷. A l'inverse, l'application du taux réduit à 5,5 % pour les places de cinéma et de spectacle ou pour les livres, bénéficie relativement plus aux derniers déciles, et plus particulièrement au 10^{ème} décile²⁹⁸.

À la différence du taux réduit à 5,5 %, le taux intermédiaire à 10 % favorise les déciles les plus aisés, diminuant leur taux d'imposition de 1,5 point alors que le milieu-bas de la distribution est le moins avantage par ce taux (-1,2 point environ pour les déciles 2 à 5), mais il favorise également le premier décile légèrement plus que la moyenne. Globalement, il est plutôt anti-redistributif.

En particulier, le taux intermédiaire de 10 % appliqué aux services de restauration représente à lui seul 30 % environ de l'assiette imposée à 10 %. Or les dépenses de restauration représentent dans la consommation du dernier décile un poids près de deux fois supérieur à celui des premiers déciles. De même, le poids des dépenses d'hébergement (hôtels etc.) dans la consommation des deux derniers déciles de niveau de vie est deux à trois fois plus élevé que pour les des deux premiers déciles. Les résultats relatifs aux effets anti-redistributifs du taux intermédiaire appliqué aux dépenses d'hébergement et de restauration actualisent ceux de l'*Update report* de l'OCDE.

²⁹⁵ L'annexe 3 présente pour les principales opérations imposées à 5,5 % et à 10 %, leur poids dans la consommation de chaque décile de revenus.

²⁹⁶ À l'exception de certains postes de dépenses spécifiques (poissons et fruits de mer frais, fruits), chacune des catégories représente une consommation relativement plus importante pour les premiers déciles de niveau de vie.

²⁹⁷ Cela est probablement dû au fait que les ménages aisés consomment, pour un type de produit donné, des biens plus chers.

²⁹⁸ Ces résultats actualisent grâce aux dernières données disponibles (et détaillent, concernant les différents postes de produits alimentaires et boissons) ceux présentés dans l'*Update report* du rapport de l'OCDE de 2014 *The Distributional Effects Of Consumption Taxes In Finland, France And Switzerland* qui s'appuie sur l'enquête Budget de famille 2011. Le taux réduit sur les produits alimentaires y apparaît notamment progressif, tandis que le taux réduit sur les livres y apparaît plutôt régressif (hormis pour le premier décile).

Le taux super-réduit à 2,1 % sur la presse, ainsi que les exonérations de TVA (hors loyers) ne présentent pas d'impact distributif univoque.

2 - Un mauvais instrument de redistribution

Les taux réduits et exonérations de TVA considérés dans leur ensemble n'ont qu'un impact distributif limité. La progressivité liée à l'imposition à taux réduits de certains biens et services est en partie compensée par l'imposition à taux réduit de biens et services relativement plus consommés par les ménages aisés.

Pour autant, même avec un meilleur ciblage des exonérations et des taux réduits, la TVA ne constituerait pas un instrument puissant de redistribution. Un scénario où la redistribution serait le seul objectif assigné aux taux réduits peut être simulé en mesurant, à comportements inchangés, l'impact de l'application d'un taux zéro aux biens et services qui sont le plus fortement consommés par les ménages modestes relativement aux ménages aisés²⁹⁹.

Ce scénario théorique³⁰⁰ conduit bien à un surcroît de progressivité, les taux de taxation apparents diminuant notamment de 2 % environ pour les ménages les plus modestes. Toutefois, l'effet redistributif paraît relativement modéré compte tenu du caractère fortement polarisé de ce système entre le taux normal et un taux zéro à visée purement redistributive, qui représente le maximum de redistributivité pouvant être conféré au système de taux : l'écart de taux apparent d'imposition entre le

²⁹⁹ Ce scénario est envisagé à rendement de la TVA inchangé, et avec un taux normal maintenu à 20 %. Les biens et services sont classés selon le rapport entre leur part dans la consommation du premier décile et leur part dans la consommation du dernier décile. Le taux zéro est systématiquement appliqué à ces biens par ordre décroissant, jusqu'à ce que la contrainte budgétaire du rendement actuel de la TVA (telle que simulée) soit atteinte. Dans ce scénario, les loyers, assurances et jeux restent exonérés de TVA. Les alcools et tabacs, bien que constituant une part relativement plus importante de la consommation des ménages modestes, restent imposés à taux normal. 19 postes imposés à taux normal en 2014 passent ainsi à un taux zéro (dont par exemple les factures d'électricité et de gaz, les vêtements pour enfants, les chaussures ou encore les achats de téléphone) tandis que 66 postes qui en 2014 sont imposés à taux réduit ou exonérés passent au taux normal (dont les biens et services culturels, la restauration et l'hôtellerie, etc.).

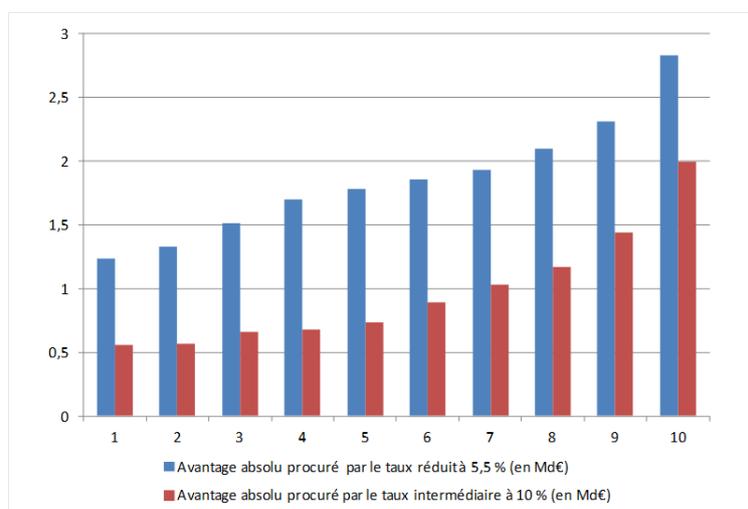
³⁰⁰ Le scénario proposé ici est à visée purement pédagogique puisque l'application d'un taux zéro en France n'est pas permise par la directive TVA, et que les biens et les services auxquels ce taux est ici appliqué ne sont pas tous visés par l'annexe III de la directive TVA.

premier et le dernier décile ne dépasse pas 3 à 4 % de la consommation hors loyers. Un tel système de taux ne permet notamment pas d'annuler l'effet régressif du partage consommation/ épargne lorsque la TVA est rapportée au revenu.

La faible différenciation des structures de consommation entre les ménages explique en partie cette limite dans la portée redistributive des taux réduits et des exonérations.

En outre, l'avantage absolu procuré aux ménages aisés est plus important que celui procuré aux ménages modestes, même pour les taux réduits tendant à rendre la TVA plus progressive. Le taux réduit à 5,5 %, bien qu'il conduise à plus de progressivité en termes relatifs, procure ainsi un avantage absolu plus élevé aux ménages aisés. L'avantage procuré au dernier décile (2,8 Md€) est notamment plus de deux fois plus élevé que celui procuré au premier décile (1,2 Md€). Dans le cas du taux intermédiaire à 10 %, l'avantage absolu procuré au dernier décile (2 Md€) est près de quatre fois plus élevé que pour le premier décile (0,6 Md€).

Graphique n° 32 : Avantage absolu procuré à chaque décile de niveau de vie par le taux à 5,5 % et le taux à 10 % (en Md€)



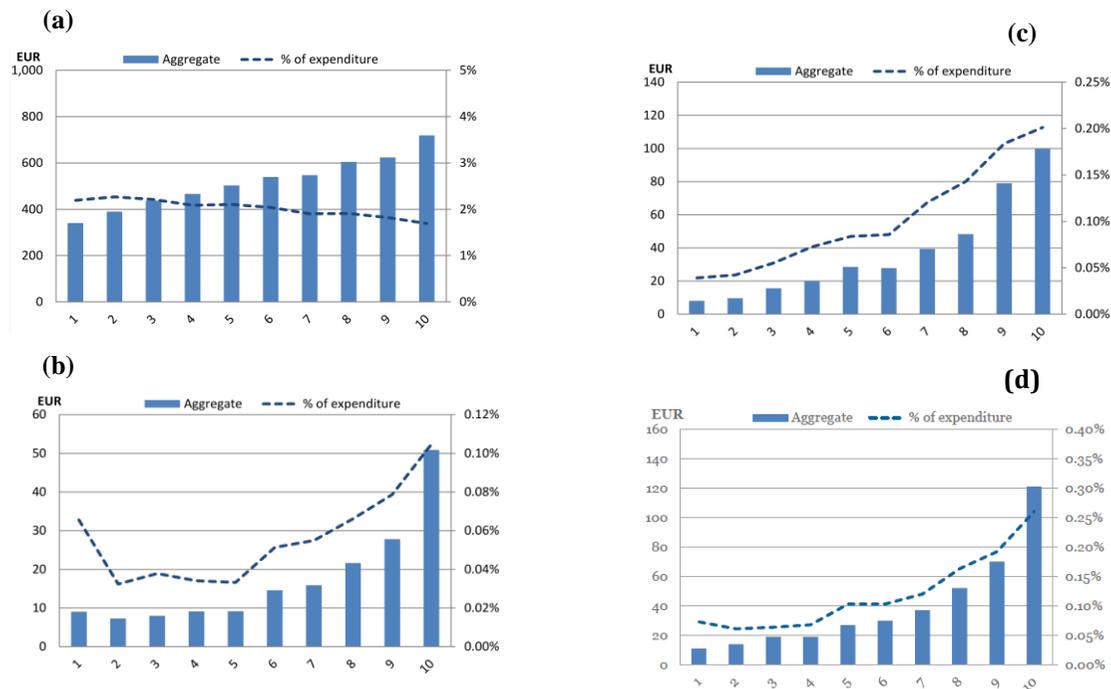
Lecture : par rapport à une imposition au taux normal, le taux réduit à 5,5 % procure un avantage de 1,2 Md€ au premier décile de niveau de vie, à comportements inchangés.

Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES), enquête Budget de famille 2011.

Le rapport de l'OCDE détaille par type de biens et de services l'avantage absolu moyen procuré aux ménages de chaque décile de revenu par les taux réduits et intermédiaire (cf. graphiques *infra*). L'avantage absolu moyen procuré par chaque taux réduit est toujours supérieur pour le 10^{ème} décile par rapport au premier décile. Les écarts entre le 1^{er} et le 10^{ème} décile sont particulièrement importants pour les postes restauration et hôtellerie où ils sont de l'ordre de 1 à 10. Même dans le cas des produits alimentaires où le taux réduit est redistributif, l'avantage absolu procuré aux ménages croît avec le revenu : de 340 € par ménage en moyenne pour le 1^{er} décile de revenu, à 719 € pour le dernier décile, soit plus du double (cf. graphique 34). Au total, sur l'ensemble des biens et des services consommés, l'avantage moyen absolu est de 720 € pour un ménage du 1^{er} décile et de 2 015 € pour un ménage du dernier décile.

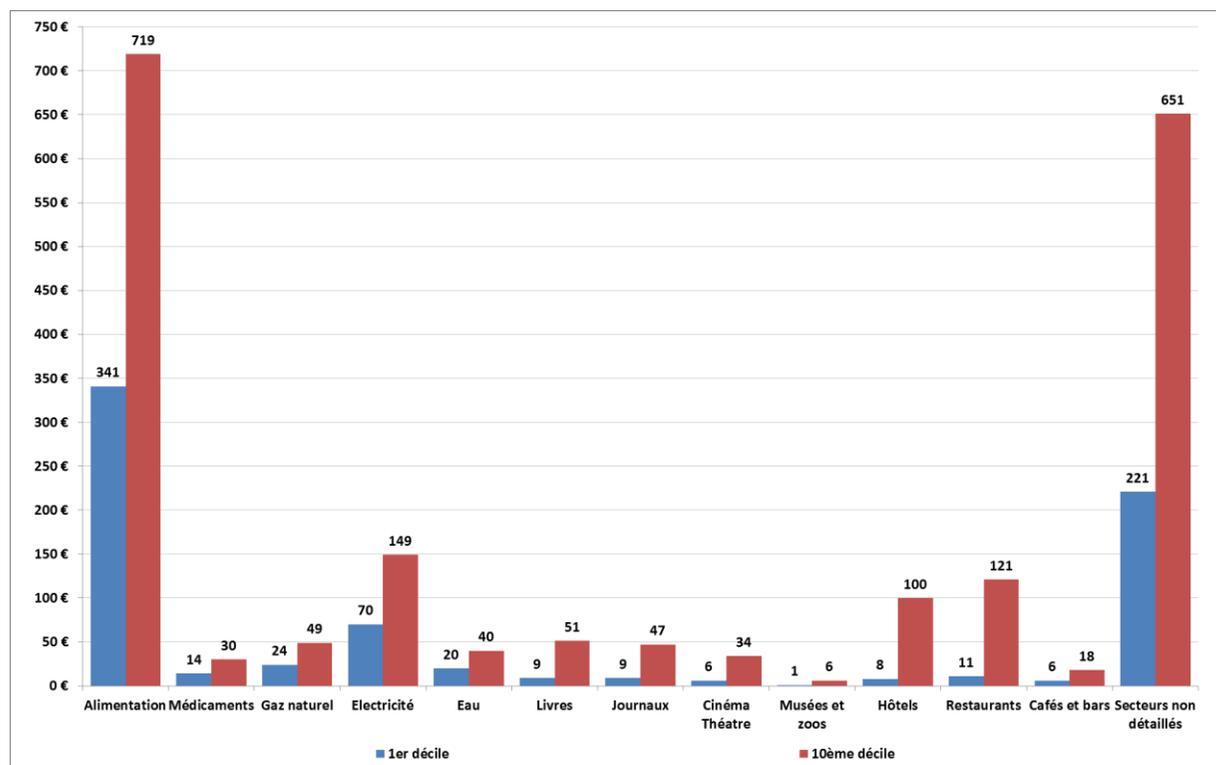
Cet écart sur l'avantage absolu est encore plus marqué lorsque l'effet du taux en termes relatif est lui-même anti-redistributif. Ainsi pour le taux intermédiaire à 10 % sur les services d'hôtellerie, l'avantage absolu passe de 8 € par ménage en moyenne pour le premier décile de revenus, à 100 € pour le dernier. L'avantage relatif procuré par le taux à 10 % sur les services de restauration varie de 0,07 % de la consommation pour le 1^{er} décile de revenus à 0,26 % pour le décile le plus élevé ; tandis que l'avantage absolu croît de 11 € en moyenne par ménage pour le premier décile de revenus, jusqu'à 121 € pour le dernier décile.

Graphique n° 33 : Avantage absolu moyen procuré aux ménages de chaque décile de revenu par les taux réduits sur certains biens et services (et poids dans leur consommation) : produits alimentaires (a), livres (b) et services d'hôtellerie (c) et restauration (d)



Source : OCDE, *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries – Update report (2014)*.

Graphique n° 34 : Avantage absolu moyen procuré aux ménages de chaque décile de revenu par les taux réduits sur l'ensemble des biens et des services consommés



Source : OCDE, *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries – Update report (2014)*.

Ces éléments invitent à préférer la fiscalité directe à la TVA comme instrument de redistribution. Une simulation comptable sur données françaises³⁰¹ suggère que la suppression des taux réduits et des exonérations (hors exonérations de loyers, services d'assurance et les jeux de hasard) pourrait permettre la compensation des cinq premiers déciles de niveau de vie à hauteur de deux fois environ la perte moyenne subie par chacun de ces déciles, redistribuant donc des ressources vers le bas de la distribution des niveaux de vie. Les transferts constitueraient ainsi un instrument de redistribution plus pertinent à destination des ménages modestes³⁰².

Ces éléments conduisent à rejoindre le constat du Conseil des impôts sur la TVA dans son rapport de 2001 invitant à « *garder à l'esprit qu'elle n'est pas adaptée à la poursuite d'objectifs redistributifs* ». Ils conduisent aussi à remettre en question un certain nombre de taux réduits.

IV - Une utilisation possible de la TVA comme un instrument de dévaluation fiscale qui renvoie plus largement aux politiques de compétitivité et d'emploi

L'utilisation de la TVA comme un instrument de politique économique peut s'inscrire dans le cadre d'une politique plus large de basculement d'assiette de certains prélèvements obligatoires comme l'impôt sur les sociétés ou les cotisations sociales employeurs vers la TVA. L'efficacité économique d'une telle mesure tient alors autant à la TVA qu'aux effets de la diminution de l'imposition des autres bases fiscales : la hausse éventuelle de la TVA ne vise en effet le plus souvent qu'à compenser budgétairement les pertes de recettes générées par la réduction d'autres impositions³⁰³. Cette partie présente les mécanismes et

³⁰¹ CPO, à partir du module "taxes indirectes" du modèle Ines (INSEE-DREES), enquête Budget de famille 2011.

³⁰² De même, le rapport *Mirrlees Review* a simulé, pour le Royaume-Uni, l'effet d'une réforme remplaçant les taux réduits par une augmentation de 15 % de l'ensemble des prestations sociales et crédits d'impôt sous condition de ressources. Une telle réforme dégagerait des recettes (nettes des dépenses) pour 10 Md£, tout en conduisant les trois premiers déciles de revenu à en retirer un bénéfice net ("Tax by Design" (2011), rapport final du *Mirrlees Review*. Chap. 9, "Broadening the VAT base").

³⁰³ De plus, dans le cas d'une substitution partielle des cotisations sociales par de la TVA, un tel basculement d'assiette devrait être associée à une réflexion sur le financement de la protection sociale.

les principaux enjeux économiques de ces transferts d'assiette associés à la TVA.

A - Un instrument de dévaluation fiscale utilisé dans de nombreux pays de l'Union européenne

1 - Un outil possible de dévaluation fiscale dont la « TVA sociale » constitue l'une des modalités

Les mesures de dévaluation fiscale ayant recours à la TVA ont pour objectif une amélioration de la compétitivité-prix à l'exportation des entreprises nationales en substituant une imposition de la consommation à des prélèvements pesant sur les facteurs de production. Les exportations en étant exonérées, une hausse de TVA concomitante à une baisse de la fiscalité pesant sur les facteurs de production doit permettre d'améliorer la compétitivité-prix à l'exportation. La dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA renvoie ainsi, le plus souvent, à une hausse de cet impôt visant à compenser, soit une baisse des cotisations sociales (dans le cas de la « TVA sociale ») soit une baisse de l'imposition des entreprises par exemple du taux d'impôt sur les sociétés. Si les entreprises répercutent cette baisse d'imposition dans les prix ou dans des investissements innovants, elles améliorent leurs exportations et résistent mieux aux importations.

Dévaluation fiscale et « TVA sociale » : définitions des concepts et aperçu historique des débats

La dévaluation fiscale peut être définie comme un ensemble de mesures fiscales unilatérales recherchant les mêmes effets qu'une dévaluation monétaire mais qui maintient un taux de change nominal fixe. Le terme a notamment été utilisé en 2011 par Farhi et al.³⁰⁴. La modification du *mix* fiscal peut prendre différentes formes mais recouvre en général une baisse des impositions sur les facteurs de production (IS, cotisations sociales, etc.) en contrepartie d'une imposition accrue de la consommation (TVA) ou des revenus (IR, CSG) voire d'une baisse des dépenses publiques. Quelles qu'en soient les modalités, l'objectif de la dévaluation fiscale demeure d'améliorer la compétitivité. Elle se présente comme une alternative à la dévaluation du taux de change nominal, instrument qui n'est plus disponible en union monétaire. C'est pourquoi l'opportunité de la dévaluation fiscale est en particulier débattue s'agissant des États membres de la zone euro³⁰⁵.

L'une des modalités de la dévaluation fiscale a pour objectif de réduire la taxation du travail en substituant à tout ou partie des cotisations qui pèsent sur les salaires une hausse de la TVA – qui a également une incidence sur le coût du travail au fur et à mesure que les salaires nominaux s'ajustent à l'augmentation des prix de consommation liée à la hausse de la TVA. Elle s'inscrit alors fréquemment dans une réflexion plus large sur le mode de financement de la protection sociale.

L'une des premières expériences de dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA a été mise en œuvre au Danemark. En 1987, le Danemark a adopté une réforme visant à remplacer une partie de la baisse prévue des cotisations sociales patronales par une taxe similaire à la TVA. En 1988, l'OCDE estimait que cette mesure avait amélioré d'environ 5 % la compétitivité prix des produits danois. Cette taxe spécifique, adoptée en concertation tripartite avec les syndicats, a été convertie en 1992 en une hausse de TVA du même montant (+3 points, de 22 % à 25 %)³⁰⁶.

³⁰⁴ Cf. Farhi E., Gopinath G. et Itskhoki O., "Fiscal Devaluations", *Review of Economic Studies*, 2014 (first draft : 3 juin 2011).

³⁰⁵ Voir par exemple, Commission européenne, *Study on the Impacts of Fiscal Devaluation*, Taxation Papers, Working Paper n°36, 2013; Laura Puglisi, *Fiscal Devaluations in the Euro Area : What has been done since the crisis ?*, Taxation Papers, Working Paper n°47, Commission européenne, septembre 2014;

³⁰⁶ Cf. l'annexe 2 "la TVA sociale au Danemark et en Allemagne", Eric Besson, *Rapport sur la TVA sociale*, Secrétariat d'état chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, septembre 2007.

Plus récemment, l'Allemagne a mise en œuvre une dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA en augmentant en 2007 de 3 points son taux normal de TVA, portant celui-ci de 16 à 19 %. Un point de hausse de TVA était destiné à compenser une baisse des cotisations chômage payées à parité par les employeurs et les employés. Ainsi, alors que les charges sociales s'élevaient en 2003 à 24 % du coût total du travail, celles-ci ont été réduites à 21,6 % en 2010. Les deux autres points de hausse avaient pour but de participer à la consolidation budgétaire de l'État fédéral, la réforme ayant été élaborée à une époque où l'Allemagne faisait l'objet d'une procédure pour déficit excessif³⁰⁷.

En France, une telle mesure de dévaluation fiscale a été recommandée par le rapport Arthuis en 1993 qui préconisait de « *compenser les impôts de production par des taxes sur la consommation* »³⁰⁸. Elle a été mise en œuvre de façon limitée en Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion avec la « loi Perben » de 1994³⁰⁹. Cette dernière a relevé le taux de TVA réduit à 9,5% en contrepartie d'exonérations de cotisations sociales dans les secteurs de l'industrie, l'hôtellerie, la restauration, la presse, la production audiovisuelle, l'agriculture et la pêche.

À une échelle plus large, cette mesure a fait l'objet d'une proposition de loi en 2005 sous l'expression de « TVA sociale »³¹⁰. Elle visait à augmenter la TVA pour baisser les cotisations sociales dans le but de faire baisser le coût du travail et d'améliorer la compétitivité des entreprises. La mesure a fait l'objet d'une nouvelle proposition de loi en janvier 2007³¹¹.

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Sénat, *Rapport d'information sur l'incidence économique et fiscale des délocalisations hors du territoire national des activités industrielles et de service*, par Jean Arthuis, déposé le 4 juin 1993 : « Dans le contexte créé par les mouvements de délocalisations, la TVA permet de peser en particulier sur la consommation et donc sur le coût fiscal des produits importés : une augmentation de la TVA doit cependant aller de pair avec une réduction simultanée des impôts pesant sur la production et en particulier de la taxe professionnelle. »

³⁰⁹ Loi n° 94-638 du 25 juillet 1994 tendant à favoriser l'emploi, l'insertion et les activités économiques dans les départements d'outre-mer, à Saint-Pierre-et-Miquelon et à Mayotte dite « loi Perben ».

³¹⁰ Assemblée nationale, *Proposition de loi n° 2533 prévoyant l'instauration d'une TVA sociale*, déposée le 28 septembre 2005 par Christian Vanneste.

³¹¹ Assemblée nationale, *Proposition de loi n° 3584 instituant une TVA sociale*, déposée le 16 janvier 2007 par Axel Poniatowski.

Les débats sur le financement de la protection sociale ont donné lieu à de nombreux travaux, en particulier en 1997-1998³¹². En mai 2006, un groupe de travail a examiné diverses pistes de réforme permettant d'élargir l'assiette du financement de la protection sociale à la valeur ajoutée³¹³. Objet de débat durant les campagnes présidentielle et législative de 2007, la « TVA sociale » a donné lieu, au début de la XIII^{ème} législature à la rédaction de deux rapports par des membres du Gouvernement : le rapport Lagarde³¹⁴ et le rapport Besson³¹⁵.

L'effet d'une dévaluation fiscale via la TVA dépend largement de l'intensité et de la rapidité avec laquelle la hausse des prix se répercute sur les salaires (cf. encadré *infra*). Dans le cas de la TVA sociale, le bouclage prix-salaire peut conduire à annuler à long terme la diminution du coût du travail permise par la baisse des cotisations sociales. L'effet sur la compétitivité-prix est alors transitoire et a pour contrepartie une réduction du pouvoir d'achat des ménages, compensée toutefois par la croissance de l'emploi qui est permise par la meilleure compétitivité de la production nationale.

³¹² Cf. H. Sterdyniak et P. Villa « Pour une réforme du financement de la protection sociale », *Revue de l'OFCE* ; E. Malinvaud (1998) : *Les cotisations sociales à la charge des employeurs : analyse économique*, rapport au premier ministre.

³¹³ Cf. *Rapport du groupe de travail sur l'élargissement de l'assiette des cotisations employeurs de sécurité sociale*, mai 2006. Plusieurs options d'élargissement de l'assiette du financement de la protection sociale à la valeur ajoutée étaient explorées (création d'une cotisation sur la valeur ajoutée, modulation des cotisations en fonction de la valeur ajoutée, " TVA sociale "...).

³¹⁴ Christine Lagarde, *Etude sur la possibilité d'affecter une partie de la TVA au financement de la protection sociale en contrepartie d'une baisse des charges sociales pesant sur le travail*, note d'étape, 11 septembre 2007.

³¹⁵ Eric Besson, *Rapport sur la TVA sociale*, Secrétariat d'état chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, septembre 2007.

Dévaluation fiscale via la TVA, effets sur les prix, les salaires et l'emploi

À court terme, la baisse de la fiscalité sur les facteurs de production peut se répartir entre deux effets : la baisse du prix hors taxes et l'amélioration de la marge de l'entreprise. Sauf à être intégralement compensée par une diminution des marges des entreprises, une hausse de la TVA se répercute dans les prix à la consommation, dans des proportions variables suivant les cas. Cette augmentation des prix à la consommation qui a lieu à court terme, comme l'a montré Carbonnier (2008)³¹⁶, diminue les salaires réels. Si la baisse de la fiscalité sur les facteurs de production se répercute sur les marges des entreprises, la situation financière des entreprises s'améliore ce qui leur permet d'investir, de gagner des parts de marché et par la suite de créer de nouveaux emplois.

La hausse de la TVA se traduit pour certains salariés par une hausse du salaire nominal à relativement court terme. C'est le cas notamment des salariés rémunérés au SMIC, dont l'indexation est au moins égale à l'inflation³¹⁷. Un phénomène d'indexation automatique similaire prévaut pour les retraités³¹⁸ et les bénéficiaires de certaines prestations sociales (cf. partie C, 1, c). Dans la fonction publique, les salaires sont indexés sur le point d'indice de la fonction publique, mais celui-ci n'a pas été revalorisé depuis juillet 2010. Cela a donc pour effet de limiter la baisse de demande intérieure pour les salariés en place induite par la hausse de TVA. La hausse de la TVA a donc un effet négatif sur la demande intérieure du fait de la non-revalorisation automatique des salaires supérieurs au SMIC dans le privé. Parallèlement, la dévaluation fiscale peut contribuer à créer de nouveaux emplois et donc de nouveaux revenus du fait d'une meilleure performance des entreprises à l'exportation et sur le marché national vis-à-vis de leurs concurrents étrangers.

À plus ou moins court terme, la diminution du pouvoir d'achat des salariés du fait d'une absence de revalorisation automatique de leur salaire conduit à une hausse des revendications salariales pour les niveaux de rémunération plus éloignés du SMIC. Cela renforce donc la boucle prix-salaires enclenchée avec la hausse de TVA. La hausse du coût du travail et la réduction de la compétitivité qui en découlent pour les entreprises se voient donc amplifiées. Cette hausse des salaires nominaux augmente le coût du travail ce qui tend donc à renchérir les prix à la production et à annuler à long terme le gain de compétitivité-prix des entreprises.

³¹⁶ Carbonnier C., « Différence des ajustements de prix à des hausses ou baisses des taux de la TVA : un examen empirique à partir des réformes françaises de 1995 et 2000 », *Économie et statistique*, 2008.

³¹⁷ Selon le code du travail, le SMIC est revalorisé chaque 1^{er} janvier, en tenant compte de l'évolution de l'indice mensuel des prix à la consommation TTC hors tabac des ménages du premier quintile de la distribution des niveaux de vie, augmentée de la moitié du gain de pouvoir d'achat du salaire horaire moyen des ouvriers et des employés (avec possibilité, pour les pouvoirs publics, de décider d'une revalorisation supplémentaire) ; et lorsque cet indice des prix à la consommation atteint un niveau correspondant à une hausse d'au moins 2 % par rapport à l'indice constaté lors de l'établissement du SMIC immédiatement antérieur.

³¹⁸ Il arrive cependant que la revalorisation des pensions soit décalée dans le temps, ce qui équivaut à une désindexation temporaire.

À long terme, un basculement du financement de la protection sociale sur la TVA aura des effets d'autant plus importants que :

- la baisse des cotisations sociales employeurs combinée à une hausse de la TVA (« TVA sociale ») induit effectivement une baisse du coin socio-fiscal³¹⁹. Une baisse des cotisations sociales employeurs compensée par une hausse de la TVA ne réduit le coin fiscal que si la base de la TVA est plus importante que la base des cotisations sociales employeurs. En pratique, l'assiette de la TVA est légèrement supérieure à la masse salariale super-brute. La TVA sociale permettrait donc de faire légèrement baisser le coin fiscal bien que cet effet soit des plus minimes ainsi que le soulignaient notamment Sterdyniak et Villa en 1984³²⁰ ;
- la baisse du coin socio-fiscal se traduit par une hausse de l'emploi et non par une hausse du pouvoir d'achat des travailleurs. Pour réaliser cet objectif, il semble préférable de concentrer les baisses de cotisations sociales sur les bas salaires pour lesquels la présence du SMIC garantit une plus forte insensibilité des salaires à l'amélioration de la demande de travail. Les simulations numériques de Gauthier (2009)³²¹ montrent par exemple qu'une TVA sociale d'un point de PIB conduirait à 250 000 créations d'emplois si la baisse de cotisations sociales correspondante était concentrée sur les bas salaires contre 50 000 emplois si la baisse des cotisations sociales était uniforme. Ce serait toutefois davantage le reprofilage des prélèvements obligatoires en faveur des bas salaires que la TVA sociale qui serait alors à l'origine de la hausse de l'emploi. Par ailleurs, l'effectivité de la baisse du coût relatif du travail non qualifiée dépend du degré d'indexation des bas-salaires et de la possibilité des marges de manœuvre pour baisser les cotisations sociales employeurs au niveau du SMIC.

³¹⁹ Le coin socio-fiscal mesure le taux de prélèvements obligatoires pesant sur le facteur travail et correspond à la différence entre le coût total pour l'employeur et ce que reçoit l'employé après impôt.

³²⁰ Henri Sterdyniak et Pierre Villa (1984) Faut-il substituer de la TVA aux cotisations sociales employeurs ? *Revue de l'OFCE* et Henri Sterdyniak et Pierre Villa (1998) Pour une réforme du financement de la protection sociale, *Revue de l'OFCE*, 67, pp. 155-205.

³²¹ Stéphane Gauthier, « Un exercice de TVA sociale », *Economie et prévisions*, 187, pp. 65-81, 2009.

L'impact d'une dévaluation fiscale via la TVA dépend également de l'effet sur le commerce extérieur et de la réaction des partenaires économiques. Une hausse de la TVA complétée par une réduction de la fiscalité sur les facteurs de production, notamment sur le travail peut renforcer, au moins temporairement, la compétitivité des entreprises vis-à-vis de leurs partenaires internationaux. Cette conclusion n'est valable qu'à court terme, c'est-à-dire avant l'ajustement des salaires nominaux à la hausse des prix.

Comme l'ont montré Farhi, Gopinath et Itskhoki (2014)³²², une telle mesure pourrait avoir des effets proches de ceux d'une dévaluation monétaire mais en présence de taux de change fixes comme dans un contexte d'union monétaire – d'où l'expression de « dévaluation fiscale ». Selon les auteurs, il s'agirait d'un instrument de politique économique potentiellement efficace permettant d'obtenir des effets similaires à ceux d'une dévaluation monétaire tout en maintenant un taux de change fixe et la mobilité des capitaux au sein d'une union monétaire.

Les effets des dévaluations fiscales sont sensibles à l'élasticité prix des exportations et des importations. Si les entreprises souffrent avant tout d'un problème de compétitivité hors-prix, alors les effets de la dévaluation fiscale seront limités.

La TVA sociale réduit les coûts de production des entreprises françaises et celles-ci peuvent arbitrer entre réduire leur prix de production (ce qui leur permet de gagner en compétitivité sur les marchés intérieurs et extérieurs) et permet de maintenir stable les prix à la consommation et augmenter leurs marges en stabilisant leurs prix de production, ce qui entraîne une hausse des prix à la consommation.

Les estimations réalisées à partir du modèle TVA de la DG Trésor concluent que la part de la TVA qui porte sur les imports est de 34 %, et que, compte tenu des poids des différents taux, une hausse du taux de TVA pèse à 32 % sur les imports³²³.

³²² Farhi E., Gopinath G. et Itskhoki O., "Fiscal Devaluations", *Review of Economic Studies*, 2014.

³²³ Cette estimation est relativement proche de la part des imports dans le PIB (27% en 2010). Elle résulte d'une analyse statique réalisée sans bouclage macroéconomique et ne tient pas compte d'éventuels effets de comportements en cas de hausse de la TVA. La méthodologie du chiffrage est décrite en annexe 1.

En économie ouverte, la TVA sociale pourrait avoir des effets bénéfiques sur l'emploi si elle permet de réduire les prix à la production domestiques relativement au prix à la production importée. C'est notamment le cas pour les produits où la substituabilité entre production domestique et production importée est forte³²⁴. En revanche, il existe des contextes dans lesquels une telle condition sera difficilement remplie. S'agissant par exemple des produits pétroliers dont les prix sont déterminés sur des marchés internationaux, une hausse de la TVA en France ne modifiera pas le prix d'achat de ces produits hors taxes et la hausse du prix TTC ne modifiera pas rapidement le développement d'énergies nationales.

À l'exportation, la TVA sociale permettrait aux producteurs français d'arbitrer entre une baisse des prix à l'exportation pour gagner des parts de marchés et un maintien des prix (pour reconstituer leurs marges à l'exportation).

Ainsi, Andrade et al. (2014)³²⁵ estiment qu'en moyenne au cours de la période 1995-2005, les entreprises françaises exportatrices ont réagi à des variations de taux de TVA dans les pays de destination en faisant porter deux tiers des variations de la TVA locale sur leurs prix à l'exportation et ne répercutant au consommateur étranger qu'un tiers des variations de TVA à l'horizon d'un an³²⁶. Symétriquement, la répercussion des hausses de TVA en France dans le prix des produits importés peut être considérée comme incomplète et une partie est absorbée dans les taux de marge des producteurs étrangers ce qui atténue les effets termes de l'échange³²⁷. Un tel chiffre suggère néanmoins une certaine marge pour qu'une TVA sociale réussisse à affecter les termes de

³²⁴ Cette propriété n'est pas vérifiée à long terme.

³²⁵ Andrade P., Carré M. et Bénassy-Quéré A., « TVA et taux de marge: Une analyse empirique sur données d'entreprises », *Economie et Prévisions*, vol. 200-201 (2/3), pp. 1-17, 2014

³²⁶ Selon le modèle Mésange, la répercussion des hausses de coûts interne est nulle pour les produits énergétiques importés, de 50% pour les produits industriels importés, de 67% pour les produits industriels exportés. Selon le modèle de l'OFCE, la répercussion des hausses de coûts interne est nulle pour les produits énergétiques importés, de 30% pour les produits industriels importés, de 50% pour les produits exportateurs industriels exportés.

³²⁷ Les termes de l'échange sont le rapport entre l'indice du prix des exportations et celui des importations, indices exprimés selon une même année de base. Une baisse des termes de l'échange signifie que la croissance du prix des exportations est moins forte que celle du prix des importations et correspond à une amélioration de la compétitivité-prix.

l'échange, à améliorer le solde de la balance des biens et des services et ce faisant, à déclencher un déplacement favorable de la demande de travail. Un tel effet ne durerait toutefois que le temps que les ajustements des taux de change ne rééquilibrent la balance des paiements. Enfin, ces effets ne se manifestent que dans la mesure où les hausses de prix à la consommation ne se répercutent pas dans des hausses de salaires.

L'effet d'une dévaluation fiscale peut être atténué si d'autres pays y recourent en même temps. Le gain obtenu en termes de compétitivité-prix à l'exportation se fait en dégradant la compétitivité-prix des partenaires extérieurs : l'augmentation de TVA a pour effet de renchérir le coût des importations, et donc de diminuer leur volume (baisse du chiffre d'affaires) et/ou de réduire le bénéfice des producteurs étrangers si ces derniers répercutent une partie de la hausse de TVA sur leur marge (baisse de la rentabilité), ce qui génère un effet négatif sur l'activité des pays partenaires.

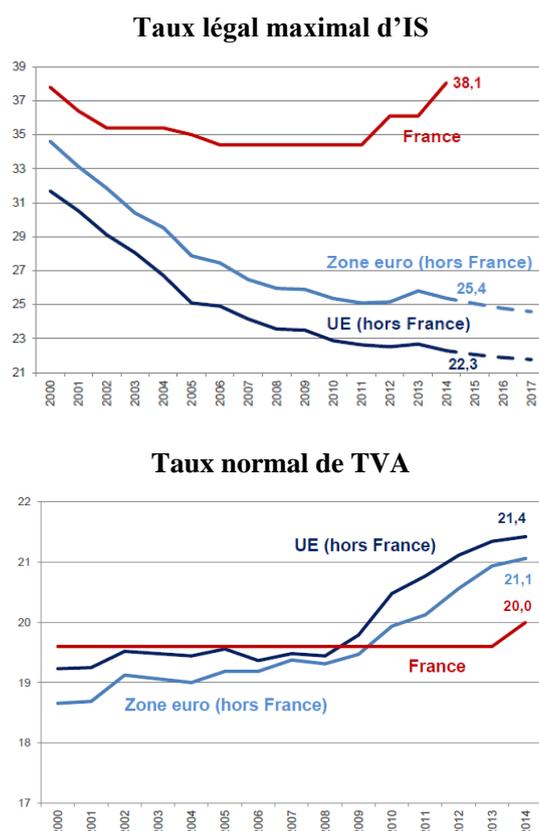
Si plusieurs partenaires économiques ont simultanément recours au même type de dévaluation fiscale, l'effet se trouvera alors mécaniquement atténué, voire annulé.

2 - Une politique de dévaluation fiscale mise en œuvre dans de nombreux pays de l'Union européenne à partir de la TVA

La dévaluation fiscale semble faire figure d'alternative à la dévaluation monétaire dans un régime de changes fixes comme l'est l'union monétaire. Passet (2013)³²⁸ montre qu'un certain nombre d'États membres de l'UE ont eu récemment recours à une dévaluation fiscale ou au moins à une hausse de TVA. En effet, les taux normaux de TVA ont connu une tendance à la hausse : le taux normal de TVA a augmenté de 2 points en moyenne entre 2008 et 2014, pour l'ensemble des pays de l'UE (hors France) et de 1,8 point pour les pays partenaires de la France au sein de la zone euro. Parallèlement, le taux d'impôt sur les sociétés et les taux de cotisations sociales patronales ont connu une tendance à la baisse entre 2006 et 2013.

³²⁸ Passet O., « Concurrence fiscale en Europe : la relance des hostilités », *Xerfi Synthèse*, 2013.

Graphique n° 35 : Évolution du taux légal maximal d'IS et du taux normal de TVA de 2000 à 2017 en France et en Europe



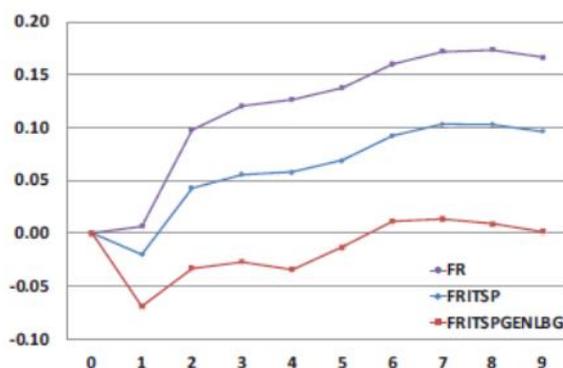
Note : pour le taux légal maximal d'IS en France, Olivier Passet tient compte de la contribution exceptionnelle à l'IS dont le taux était de 5 % en 2013.

Source : Passet (2013).

Depuis 2006, quinze États membres de l'UE ont mis en œuvre une politique de dévaluation fiscale en basculant une part de leur assiette fiscale des facteurs de production vers la consommation : l'Allemagne, le nord de l'Europe, la Grèce, le Royaume-Uni, et la plupart des pays d'Europe centrale et orientale (PECO). La dévaluation fiscale s'est traduite par une baisse du niveau de prélèvements obligatoires pesant sur les entreprises ayant pu atteindre jusqu'à 4,5 point de la valeur ajoutée d'une entreprise type en Bulgarie. Cette diminution aurait atteint 2 points en Allemagne, et un peu plus d'un point au Royaume-Uni. La France est restée à l'écart de ce mouvement jusqu'à l'adoption du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE, cf. annexe 4).

Du fait de son caractère non coopératif, la dévaluation fiscale est porteuse d'un effet de contagion : les pays qui connaissent une baisse de leur volume d'exportation en raison de la dévaluation fiscale pratiquée par d'autres pays, sont incités à adopter cette mesure à leur tour pour rétablir leur compétitivité-prix. Ce « *jeu de domino* » (Passet, 2013) peut donc aboutir à une annulation de l'amélioration de la compétitivité-prix obtenu dans un premier temps (les gains obtenus durant cet intervalle demeurent néanmoins acquis). Une analyse de la Commission européenne³²⁹ semble confirmer cet effet : l'impact d'une dévaluation fiscale unilatérale (correspondant à une baisse de cotisations sociales employeur à hauteur d'un point de PIB compensée par une augmentation à due concurrence de la TVA) est d'autant plus favorable qu'aucun autre pays ne mettrait en œuvre une mesure similaire. La politique de dévaluation fiscale devrait se faire en accord entre partenaires européens.

Graphique n° 36 : Évolution théorique du PIB en France selon le périmètre géographique de la dévaluation fiscale



Lecture : la courbe en violet correspond à une dévaluation menée unilatéralement par la France ; la courbe bleue à une dévaluation multilatérale menée conjointement par la France, l'Italie et l'Espagne ; enfin, la courbe rouge à ce même périmètre de dévaluation fiscale élargi à l'Allemagne, les Pays-Bas et la Belgique. L'axe en abscisse correspond aux années.

Source : Commission européenne, Study on the Impacts of Fiscal Devaluation, Taxation Papers, Working Paper n°36, 2013, modèle NiGEM.

³²⁹ Commission européenne, *Study on the Impacts of Fiscal Devaluation*, Taxation Papers, Working Paper n°36, 2013.

Dans le contexte de dévaluation fiscale multilatérale qui caractérise l'UE au cours des dernières années, une politique de dévaluation fiscale en France aurait pu se justifier dans une logique de rattrapage et de compensation de la perte de compétitivité liée aux politiques de dévaluation fiscale opérées ces dernières années par ses partenaires européens. Le crédit d'impôt compétitivité-emploi (CICE) et les mesures décidées dans le cadre du Pacte de responsabilité et de solidarité ont réduit l'acuité du débat s'agissant de la dévaluation fiscale en France.

B - Une dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA aux effets significatifs à court terme et estompés à moyen-long terme

1 - Une dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA aux effets transitoires d'ampleur limitée et très dépendants des hypothèses retenues

Les simulations macroéconomiques des effets d'une dévaluation fiscale concernent, pour l'essentiel, les basculements d'assiette des cotisations sociales vers la TVA (mesure dite de « TVA sociale »). Elles présentent des résultats divers. Cette hétérogénéité provient en premier lieu des différences de spécification des modèles utilisés, plusieurs mécanismes ne pouvant pas nécessairement être pris en compte. Par ailleurs, les résultats sont très sensibles aux paramètres choisis ou calibrés. Fève, Matheron et Sahuc (2010)³³⁰ réalisent un test de sensibilité des résultats aux valeurs des différents paramètres d'où il ressort que l'élasticité de l'offre de travail est cruciale pour appréhender l'effet de la TVA sociale dans un modèle DSGE, ce qui renvoie à la pente de la courbe des salaires. De même, Heyer, Plane et Timbeau (2012)³³¹ montrent que les effets d'une « quasi TVA sociale » sont sensibles aux élasticités retenues, aux comportements de marge des entreprises et aux réactions des partenaires internationaux. Pour les modèles keynésiens en économie ouverte, les emplois sont créés s'il y a des gains de compétitivité, donc une baisse durable du salaire réel. Pour les modèles DSGE, il faut une hausse du salaire réel pour augmenter l'emploi.

³³⁰ Fève P., Matheron J. et Sahuc J.G., « La TVA sociale : bonne ou mauvaise idée ? », *Economie et Prévision*, 2010, 193.

³³¹ Heyer E., Plane M. et Timbeau X., « Impact économique de la « quasi TVA sociale » - Simulations macroéconomiques et effets sectoriels », 2012.

L'étude de Gauthier (2009) repose sur une maquette analytique calibrée sur les données des comptes nationaux 2006. Elle modélise une petite économie ouverte à deux types de travailleurs (qualifiés ou non) : l'offre de travail des employés qualifiés est supposée constante et insensible aux conditions de marché, tandis que celles des employés non-qualifiés est excédentaire (il n'y a donc du chômage classique structurel que ces derniers). Dans le cas des travailleurs peu qualifiés, il est supposé que les salaires nominaux sont indexés sur les prix à la consommation afin de tenir compte du mécanisme d'indexation du SMIC, fortement corrélé à l'inflation. Enfin, le capital est supposé parfaitement mobile et le taux d'intérêt réel étranger exogène. L'étude montre qu'une politique de TVA sociale, consistant à substituer l'équivalent d'un point de PIB marchand de recettes de TVA (soit 13 Md€) à un montant équivalent de cotisations sociales employeurs aurait des effets, certes modestes, mais positifs et persistants. Ainsi, l'effet sur l'emploi serait positif (50 000 emplois à horizon de 10 ans), d'autant plus dans le cas d'une baisse de cotisations ciblée sur les bas salaires (250 000 emplois au même horizon). L'essentiel de l'effet sur l'emploi proviendrait donc du reprofilage des cotisations sociales employeurs.

Le modèle d'équilibre général dynamique stochastique (DSGE) de Coupet et Renne (2008) prédit quant à lui des effets moins positifs, et toujours d'ampleur limitée. Il permet dans un premier temps de comparer les effets respectifs de 3 hausses de la fiscalité de l'ordre de 1% du PIB marchand (cotisations sociales, TVA et fiscalité sur le capital), non compensées par la baisse d'un autre impôt. Les effets diffèrent sensiblement, à court terme comme à long terme, selon l'impôt touché :

- à court terme, les rigidités, de plusieurs ordres (coût d'ajustement des salaires et de l'investissement porté par les ménages, coût d'ajustement des prix et de l'emploi porté par les entreprises, lissage des taux d'intérêts nominaux par la banque centrale), modulent les effets précédemment cités. Par exemple, un an après la hausse de la fiscalité :
 - le PIB est réduit de 0,5% en cas de hausse des cotisations sociales, de 0,4% si c'est la fiscalité du capital qui est modifiée et de 0,1% si c'est la TVA ;
 - l'emploi est respectivement réduit de 100 000, 61 000 et 22 000 ;
- à long terme, une hausse de cotisations sociales se traduit par une réduction du PIB de 0,1% tandis qu'elle atteint 1,1% à la suite d'une hausse de la fiscalité sur le capital : la réaction de l'investissement étant nettement plus marquée (-3,8% contre -0,1% dans le second

cas). Une hausse de TVA correspond dans leur modèle à une situation intermédiaire puisque la hausse de TVA renchérit le coût du travail (via l'indexation automatique des salaires) mais aussi celui du capital (du fait des rémanences de TVA portées par les entreprises, non totalement répercutées sur les consommateurs selon le modèle) : ainsi, l'effet récessif est de -0,3% ;

À court comme à long terme, ce modèle semble prédire des effets récessifs de la TVA, moindres cependant que ceux qui découleraient d'autres hausses d'impôts. Dans tous les cas, les effets à escompter des basculements étudiés sont très limités.

Empiriquement, il semblerait que les effets d'une dévaluation fiscale soient assez conformes aux prédictions des modèles. Ainsi, de Mooij et Keen (2012)³³² ont travaillé sur un panel de 30 pays de l'OCDE de 1965 à 2009 : l'effet de la baisse des taux de cotisations sociales compensée par une hausse de la TVA est positif, surtout au sein de la zone euro. Les effets de mesures de basculement d'assiette vers la TVA restent cependant d'ampleur limitée. Les basculements étudiés dans les travaux cités sont généralement de l'ordre de 1% du PIB, ce qui représente environ 20 Md€ dans le cas de la France. Augmenter de cette ampleur les recettes de TVA nécessiterait ainsi une hausse d'environ 3 points du taux normal, ou d'environ 2 points de l'ensemble des taux : il s'agirait donc d'une modification importante de la fiscalité (à l'instar de ce qu'a fait l'Allemagne en 2007 en passant le taux normal de 16 % à 19%, tout en réduisant de 2 points le taux de cotisations sociales) dont les effets à attendre ne seraient que de l'ordre de quelques dixièmes de point de PIB. Le constat serait similaire pour un basculement d'assiette d'une ampleur moitié moindre (10 Md€), comme celui pris en compte dans les simulations du Haut conseil pour le financement de la protection sociale.

³³² de Mooij R. et Keen M., "Fiscal Devaluation and Fiscal consolidation : The VAT in troubled time", *IMF Working Paper WP/12/85*, 2012.

Les simulations de basculement d'assiette du travail vers d'autres impositions réalisées par le Haut conseil pour le financement de la protection sociale

En s'appuyant sur trois modèles macro-économiques³³³, le Haut conseil pour le financement de la protection sociale a simulé différentes hypothèses de basculements d'assiette dont l'une est assimilable à une « TVA sociale »³³⁴. Plusieurs scénarios de baisse du coût du travail, compensée par trois mesures de financement distinctes, ont été pris en compte :

- un allègement de 2 points des cotisations employeurs (soit 10 Md€) :
 - soit uniforme sur l'ensemble de l'échelle des salaires ;
 - soit concentré sur les salaires moyens avec un déplacement du point de sortie des allègements de 1,6 à 2,09 SMIC en conservant une dégressivité linéaire ;
 - soit concentré sur les bas salaires avec un accroissement du taux d'exonération au voisinage du SMIC de 7,4 points avec un déplacement du point de sortie de 1,6 à 1,75 SMIC ;
- un financement assuré :
 - soit par une hausse généralisée des prélèvements hors cotisations répartie selon la structure actuelle des impôts (prélèvement dit « générique ») ;
 - soit par un relèvement du taux de CSG sur les revenus d'activité, du patrimoine et de remplacement ;
 - soit par une hausse de TVA.

Les résultats des différents modèles dépendent notamment des hypothèses retenues s'agissant des comportements de marge des entreprises, et donc de la transmission d'une diminution des coûts salariaux dans des gains de compétitivité sur les marchés intérieur et étrangers :

- dans un premier cas, la dynamique « spontanée » des prix telle qu'elle est retracée par les différents modèles n'a pas été contrainte ;
- dans un second cas, a été retenue une répercussion dans les prix de la baisse de coût permise par les allègements, à hauteur de 50% immédiatement et de la totalité à un horizon de cinq ans.

³³³ Le modèle *Mésange* partagé entre l'Insee et la direction générale du Trésor, le modèle *e-mod* de l'OFCE et le modèle *Nemesis* structuré par l'équipe Erasme et utilisé par la direction générale des entreprises.

³³⁴ Haut conseil du financement de la protection sociale. *Point d'étape sur les évolutions du financement de la protection sociale*. Éclairages IV et V, mars 2014.

Indépendamment de la comparaison des effets des différents scénarios selon leur mode de financement (hausse de la CSG, de la TVA ou prélèvement générique)³³⁵, ces simulations permettent d'apprécier les effets estimés d'une TVA sociale.

Selon les modèles, les effets estimés sur le PIB à cinq ans d'un allègement de cotisations de 10 Md€ compensé par une hausse de la TVA s'élèveraient entre 0,0 et +0,2 point de PIB. L'impact sur l'emploi serait compris entre 31 000 et 57 000 dans le cas d'un allègement uniforme, entre 35 000 et 80 000 dans le cas d'un allègement concentré jusqu'aux salaires moyens et entre 55 000 et 213 000 dans le cas d'un allègement concentré sur les bas salaires (l'hypothèse de financement testée est alors celle d'un prélèvement générique et non plus d'une hausse de la TVA).

Les différentes simulations font apparaître des effets plus ou moins prononcés sur le solde extérieur mais globalement limités : ceux-ci varient selon la capacité attribuée aux entreprises de réaliser des gains de parts de marché sur le marché intérieur (le modèle Némésis se distingue en retenant une amélioration du solde extérieur à 5 ans compris entre 0,2 et 0,4 point de PIB).

2 - Un basculement d'assiette sur la TVA à l'impact différencié selon les agents et selon les secteurs

À court terme, l'effet d'une mesure de type « TVA sociale » sur les salariés peut différer selon leur niveau de qualification (Gauthier, 2009)³³⁶. En effet, la hausse des prix pèsera moins sur les revenus des ménages modestes dont le salaire sera assez directement indexé sur l'inflation. L'ajustement des salaires nominaux à la hausse des prix pourra être plus long pour les travailleurs qualifiés, notamment si la réduction des cotisations sociales est ciblée sur les bas salaires.

Par ailleurs, l'effet de ces politiques sur l'emploi est sensible au ciblage des allègements de charge retenu. Par exemple, une baisse des cotisations sociales concentrée sur les bas niveaux de salaires financée par une hausse de la TVA sur l'ensemble de la consommation pourrait avoir des effets plus importants sur l'emploi car l'élasticité de l'emploi à son coût est plus importante au voisinage du SMIC que pour les plus hautes rémunérations. Au voisinage du SMIC, l'assurance est en effet plus forte que les baisses de cotisations sociales induisent une baisse du coût du travail et non une hausse des salaires s'il n'y a pas de recours aux « coups de pouce » du SMIC. Malgré des estimations différentes, la

³³⁵ Les simulations du Haut conseil pour le financement de la protection sociale sont détaillées en annexe 6.

³³⁶ Gauthier S., « Un exercice de TVA sociale », Économie et prévision, 2009.

littérature économique trouve généralement que l'élasticité de l'emploi à son coût est proche de 1 pour les bas salaires et décroissante à mesure que le salaire et donc le coût du travail augmente : en moyenne, elle serait proche de 0,5³³⁷. Un tel ciblage suppose néanmoins de pouvoir continuer de réduire le coût du travail sur les bas salaires compte tenu des exonérations de cotisations sociales déjà existantes.

Comme pour toute mesure de dévaluation, une mesure de type « TVA sociale » ne serait pas non plus équivalente pour les différents secteurs économiques, et ce pour plusieurs raisons :

- l'élasticité de substitution entre capital et travail varie sensiblement entre les secteurs bien que l'effet soit d'une ampleur très limitée : Balisteri et al. (2003) et Raval (2011)³³⁸ ont obtenu un champ de valeurs variant d'un facteur 10. En effet, le partage de la valeur ajoutée entre capital et travail n'est pas le même selon les activités. Les secteurs dont la fonction de production ne permet pas facilement de substituer du travail au capital à long terme sont susceptibles d'être négativement touchés par une mesure qui renforce très légèrement la fiscalité sur le capital tout en allégeant celle qui porte sur le travail ;
- si l'allègement de cotisations sociales est ciblé sur les plus bas salaires, alors les entreprises intensives en main-d'œuvre non qualifiée profiteront davantage de la TVA sociale que les autres ;
- comme pour les consommateurs, la part des exports dans la production des entreprises, très variable selon les secteurs, n'est pas neutre sur les bénéfices que les entreprises peuvent retirer de la TVA sociale³³⁹.

Les effets peuvent également dépendre du ou des taux de TVA qui sont augmentés. Ainsi, pour un même basculement d'assiette en termes de rendement, une hausse uniforme de tous les taux de TVA n'aura pas les mêmes effets qu'une hausse des taux réduit ou intermédiaire. En effet, ces derniers concernent davantage les secteurs abrités, intensif en main-

³³⁷ Bock S., Lissot P. et Ozil S., « Matis : Une maquette d'évaluation des effets sur l'emploi de variations du coût du travail », *Les cahiers de la DG Trésor*, 2015.

³³⁸ Raval D., "Beyond Cobb-Douglas: Estimation of a CES Production Function with Factor Augmenting Technology", *Center for Economic Studies Working paper*, 2011.

³³⁹ Selon Carbonnier (2012), les consommateurs pourraient être touchés par la TVA sociale dans différentes proportions, selon la part de produits importés dans leur consommation. Cette proportion varie relativement selon les niveaux de vie et le degré de substitution entre biens domestiques et biens étrangers n'est pas aisé à estimer.

d'œuvre, tandis que les industries exportatrices sont essentiellement taxées à taux normal. Cependant, les modèles macro économétriques ne sont en général pas capables de modéliser ces différences de réaction par taux et ne précisent pas la nature de la hausse de TVA.

CONCLUSION

La TVA n'apparaît pas comme un impôt adapté à la poursuite d'objectifs de politique économique tels que la régulation du cycle, le soutien à des secteurs et, en particulier, à l'emploi, ou encore comme un outil de redistribution.

La TVA n'exerce qu'un faible effet de stabilisation automatique en raison de l'élasticité quasi-unitaire de ses recettes au PIB. Elle n'est pas utilisée de façon restrictive en phase haute du cycle économique. Son effet contra-cyclique en bas de cycle, théoriquement significatif, présente des risques déflationnistes, ce qui invite à ne pas l'utiliser comme un instrument de régulation conjoncturelle.

L'utilisation de taux réduits de TVA dans une grande variété de secteurs n'a pas démontré son efficacité économique. Les taux réduits sectoriels poursuivent des objectifs multiples dont la réalisation souffre d'un manque d'évaluation.

Plusieurs taux réduits introduits pour des considérations d'efficacité économique, comme le taux réduit sur la restauration et les hôtels ou celui s'appliquant aux travaux de rénovation et d'entretien des logements, constituent des instruments peu efficaces de la politique de l'emploi. Le coût par emploi créé par le taux réduit dans la restauration (175 000 € à 262 000 €) dépasse largement celui estimé pour les dispositifs de soutien direct à l'emploi auxquels il s'est substitué (86 000 € par emploi pour la prime forfaitaire à l'emploi sectorielle) ou avec lesquels il coexiste (entre 34 000 € et 42 000 € par emploi pour les exonérations de cotisations sociales sur les bas salaires).

Indépendamment de l'appréciation qui peut être portée sur l'opportunité de soutenir ces secteurs spécifiques, c'est l'utilisation de la TVA pour ce faire qui s'avère peu efficace. Une baisse ciblée du taux, dont les répercussions ne se font sentir que de manière indirecte, conduit les assujettis à arbitrer entre plusieurs objectifs (amélioration des marges, baisse des prix de consommation, soutien au salaire ou à l'emploi) rendant d'autant plus incertaine la réalisation de l'objectif poursuivi par la puissance publique.

La TVA n'apparaît pas comme un outil de redistribution pertinent. Ses effets redistributifs, c'est-à-dire la mesure dans laquelle l'assujettissement ou non à l'impôt modifie la répartition des revenus des

ménages, conduisent au constat que la TVA est régressive. Ce constat doit cependant être nuancé. Le poids de la TVA dans la consommation des ménages est d'abord croissant avec le niveau de vie. Ensuite, l'effet régressif de la TVA serait atténué dans une perspective de cycle de vie, par rapport à une mesure à un moment donné. Enfin, une hausse de TVA pourrait avoir un impact différencié sur les revenus des ménages compte tenu des mécanismes d'indexation de certains revenus (SMIC, prestations sociales...).

Les exonérations et les taux réduits présentent aujourd'hui un faible impact redistributif car l'effet plutôt régressif du taux intermédiaire tend à compenser partiellement le faible effet progressif du taux réduit à 5,5 %. Pour autant, même avec un meilleur ciblage des exonérations et des taux réduits, la TVA ne constituerait pas un puissant instrument de redistribution, notamment en raison de la faible différenciation des structures de consommation. De plus, l'avantage absolu moyen procuré par chaque taux réduit est toujours supérieur pour le 10^{ème} décile par rapport au 1^{er} décile, même pour les biens et les services pour lesquels le taux réduit est redistributif. Sur l'ensemble des biens et des services imposés à taux réduits, l'avantage absolu total s'élève en moyenne à 720 € pour un ménage du 1^{er} décile contre 2 015 € pour un ménage du 10^{ème} décile. Ces éléments doivent conduire à préférer la fiscalité directe plutôt que la TVA comme instrument de redistribution.

Enfin, la TVA est fréquemment présentée comme pouvant être le support d'une politique de dévaluation fiscale alternative à la dévaluation monétaire dans un régime de changes fixes comme l'est la zone euro. Les effets attendus d'une telle politique dépendent en premier lieu de la modification du système fiscal choisi qui peut prendre différentes formes (diminution de l'impôt sur les sociétés ou des cotisations sociales employeurs en contrepartie d'une imposition accrue des revenus ou de la consommation voire d'une baisse des dépenses publiques). Les mesures de type « TVA sociale » constituent l'une des modalités de la dévaluation fiscale. Leurs effets sur la compétitivité et l'emploi s'estompent à moyen-long terme et dépendent de la sensibilité de la demande de travail à la baisse du coin fiscal-social et de l'impact sur le commerce extérieur. Le crédit d'impôt compétitivité-emploi (CICE) et les décisions prises dans le cadre du Pacte de responsabilité et de solidarité constituent en fait des mesures assimilables à une politique de dévaluation fiscale.

Pour l'ensemble de ces raisons et dans un contexte marqué par de fortes tensions sur les finances publiques, il semble plus judicieux d'assigner à la TVA une finalité principalement budgétaire.

Chapitre III

Le nécessaire recentrage de la TVA sur sa finalité budgétaire

Dans ses conclusions du 15 mai 2012, le Conseil de l'Union européenne indiquait que « *la taxe sur la valeur ajoutée [constituant] une source de revenu très importante pour les budgets nationaux, la réforme du système actuel devrait viser notamment à le rendre plus efficace, à supprimer les exonérations injustifiées et à élargir l'assiette fiscale, afin de contribuer à l'assainissement budgétaire et à la croissance* ».

Or les États qui ont mis en œuvre des plans de consolidation budgétaire ont davantage mobilisé la TVA par la voie d'une augmentation générale des taux que par celle d'une extension de l'assiette, via notamment une remise en cause des mesures dérogatoires.

Plutôt qu'une augmentation générale du taux normal ou des taux réduits, plusieurs pistes méritent d'être explorées en priorité afin de renforcer l'efficacité de la TVA.

La première consiste à sécuriser la recette qui est légalement due en renforçant encore la lutte contre la fraude et en garantissant en pratique l'imposition à la TVA des nouvelles formes d'échanges en ligne.

La deuxième piste vise à élargir l'assiette de la TVA non seulement pour augmenter son rendement mais aussi pour réduire, dans certains cas, les distorsions de concurrence.

La troisième, enfin, consiste à élargir l'assiette imposée au taux normal en supprimant les taux réduits considérés comme inefficaces d'un point de vue économique, anti-redistributifs d'un point de vue social et coûteux pour les finances publiques.

Le CPO présente les différents scénarios possibles. Il ne lui revient pas de privilégier l'une ou l'autre des options étudiées ni de se prononcer sur l'éventuelle affectation des recettes supplémentaires qui seraient attendues.

I - La sécurisation de la recette légalement due

L'administration fiscale a longtemps porté une attention insuffisante à la lutte contre la fraude à la TVA. L'importance des enjeux budgétaires a conduit le Parlement à adopter récemment de nouvelles mesures coercitives que les services doivent dorénavant mettre pleinement en œuvre. Les transactions du commerce en ligne, qui ont connu un fort développement et de nombreuses évolutions techniques, donnent lieu à une fraude à la TVA qui génère des pertes de recettes élevées. Elles doivent faire désormais l'objet d'une attention toute particulière.

A - Le renforcement de la lutte contre la fraude

L'administration fiscale dispose d'une pluralité d'instruments pour lutter contre la fraude à la TVA dont certains sont récents et encore insuffisamment utilisés. Un juste équilibre doit toutefois être trouvé entre les nouveaux moyens mis en œuvre et les contraintes qu'ils peuvent représenter pour les redevables.

1 - La pleine utilisation des moyens juridiques existants

L'administration dispose, en matière de lutte contre la fraude fiscale, de deux dispositifs juridiques exceptionnels :

- l'article L. 16 D du livre des procédures fiscales³⁴⁰ l'autorise à contrôler les redevables soumis au régime simplifié d'imposition (RSI) avant même le dépôt de leur acompte trimestriel ;
- l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales³⁴¹ lui permet de dresser un procès-verbal d'infraction et de saisir de façon conservatoire les sommes correspondant aux impositions éludées (procédure dite de « flagrance fiscale »).

L'analyse de l'évolution du nombre d'opérations réalisées pour chacun de ces dispositifs au cours de la période 2010-2013 montre une stagnation de ces dernières à des niveaux faibles. En particulier le nombre de procédure de flagrance fiscale demeure inférieur à une dizaine de

³⁴⁰ Dispositif créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005.

³⁴¹ Dispositif créé par la loi de finances du 25 décembre 2007.

procédures chaque année alors même que ce dispositif a fait l'objet de deux aménagements récents³⁴².

Selon la Cour des comptes³⁴³, la faible utilisation de ces dispositifs a une double origine. D'une part, les procédures sont perçues comme présentant un caractère exceptionnel, ce qui induit une retenue dans leur application. D'autre part, le cadre juridique de leur mise en œuvre paraît complexe.

Consciente des difficultés récurrentes rencontrées pour la mise en œuvre de la procédure de franchise fiscale, l'administration a décidé de mettre en place en mai 2015 une formation obligatoire à destination de l'ensemble des chefs des brigades de contrôle et de recherche afin de promouvoir et faciliter l'appropriation par les services locaux de cette procédure qui mériterait d'être pleinement mise en œuvre.

2 - L'accompagnement de la montée en charge des dispositifs récents

Plusieurs dispositifs de lutte contre la fraude ont été mis en place très récemment et doivent encore être appropriés par l'administration fiscale avant d'évaluer leur efficacité.

a) Un recours à l'autoliquidation qui doit rester mesuré

Le paquet européen « anti-fraude à la TVA » a prévu l'extension de la liste des biens et des services auxquels les États membres peuvent appliquer, à titre temporaire, le mécanisme d'autoliquidation. Ce mécanisme consiste, pour le vendeur ou le prestataire, à facturer hors taxe : l'acquéreur déclare et déduit simultanément la TVA sans paiement effectif au Trésor public, ce qui élimine le risque de fraude type carrousel puisque l'opérateur ne peut prétendre à un remboursement.

Ces dispositifs remettent cependant en cause l'une des caractéristiques essentielles de la TVA, à savoir le paiement fractionné, et rapprochent davantage l'impôt de la *sales tax* américaine (*cf. supra*).

Dans la période récente, l'autoliquidation a ainsi été étendue à de nombreux secteurs touchés par la fraude, notamment :

³⁴² Lois de finances n°2009-1674 du 30 décembre 2009 et n°2012-1510 du 29 décembre 2012.

³⁴³ Rapport de la Cour des comptes de février 2012 relatif à la gestion et au contrôle de la TVA, p. 115 et 116.

- le transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre³⁴⁴;
- la fourniture de gaz, d'électricité et de services de communications électroniques³⁴⁵ ;
- le secteur du bâtiment³⁴⁶ ;
- le secteur des livraisons et prestations de façon portant sur des déchets neufs d'industrie et des matières de récupération³⁴⁷ ;
- certains travaux immobiliers (construction, réparation, nettoyage, entretien, transformation, démolition) effectués dans le cadre de contrats de sous-traitance³⁴⁸.

Certains États membres, comme l'Allemagne et l'Autriche³⁴⁹, suivis plus récemment par d'autres pays du Sud et de l'Est de l'Union, souhaitent appliquer le principe de l'autoliquidation de façon beaucoup plus large aux opérations de fournitures de biens ou de services d'entreprise à entreprise afin de lutter contre la fraude tournante ou fraude de type « opérateur défaillant »³⁵⁰.

Dans ce contexte, le « mécanisme de réaction rapide » issu de la directive européenne n° 2013/42/UE a été transposé en droit français³⁵¹ et permet désormais de faire acquitter la TVA par l'assujetti destinataire des biens ou preneur des services, pour les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquels est constaté une urgence impérieuse tenant à un risque de fraude à la TVA présentant un caractère soudain, massif et susceptible d'entraîner pour le Trésor public des pertes financières considérables et irréparables.

³⁴⁴ Article 70 IV de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010.

³⁴⁵ Article 16 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

³⁴⁶ Article 25 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2013 du 29 décembre 2013.

³⁴⁷ Article 25 de la loi n° 2013-1278 de finances pour 2013 du 29 décembre 2013.

³⁴⁸ Codifiée à l'article 283-2 *nonies* du CGI.

³⁴⁹ Commission des communautés européennes, communication de la Commission au Conseil conformément à l'article 27, paragraphe 3, de la directive 77/388/CE, COM(2006) 404 final, 19 juillet 2006.

³⁵⁰ Dans ce schéma de fraude, un assujetti transfère un crédit de TVA à un autre assujetti avant de disparaître sans payer la taxe.

³⁵¹ Article 283-2 *decies* du CGI.

Comme le Conseil a déjà eu l'occasion de le souligner³⁵², la généralisation du principe d'autoliquidation ne constitue pas une solution pérenne pour lutter contre la fraude :

- elle entraînerait une perte de recettes pour le Trésor public sur l'ensemble de la chaîne de production en cas de disparition de l'opérateur situé en aval ;
- compte tenu du nombre important d'opérateurs situés en aval³⁵³, elle affaiblirait considérablement le contrôle en fin de chaîne, obligeant les administrations fiscales à accroître notablement le nombre de contrôleurs ;
- elle s'accompagnerait de charges supplémentaires de mise en conformité pour les entreprises et pénaliserait de surcroît leur trésorerie ;
- le risque naissant du non-paiement de la TVA serait transféré du Trésor public à l'entreprise située en fin de chaîne de production chargée de reverser la taxe.

Ces contraintes doivent être prises en compte avant d'envisager toute nouvelle extension de l'autoliquidation à de nouveaux secteurs, étant précisé qu'il existe bien d'autres instruments tout aussi, voire plus efficaces pour lutter contre la fraude.

b) Des moyens nouveaux pour lutter contre la fraude sur les opérations entre entreprises

Les cas dans lesquels le destinataire des biens ou le preneur des services peut être tenu solidairement au paiement de la TVA ont été étendus. Peuvent ainsi, en application de l'article 272 du code général des impôts, être appelés en paiement de la taxe les destinataires de biens ou preneurs de services « *qui savaient ou ne pouvaient ignorer* » que tout ou partie de la TVA due sur ces livraisons de biens ou prestations de services, ou sur des livraisons ou prestations antérieures, ne serait pas reversée de manière frauduleuse.

Cela concerne dorénavant les acquéreurs de véhicules d'occasion « *qui savaient ou ne pouvaient ignorer* » que la livraison du véhicule

³⁵² CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007.

³⁵³ Selon la Commission européenne, 80 % de la TVA était payée par moins de 10 % des assujettis à l'échelle de l'UE en 2006.

n'était pas éligible au régime de taxation sur la marge³⁵⁴ ou les preneurs de travaux immobiliers en cas de mention erronée sur l'attestation décrivant l'immeuble et la nature des travaux réalisés³⁵⁵.

Le renforcement des moyens de lutte contre la fraude sur les ventes de véhicules d'occasion

Compte tenu de la forte exposition de ce secteur à la fraude, des mesures ont été mises en place afin de mieux contrôler les conditions d'application du régime de TVA sur la marge³⁵⁶ et d'instaurer une solidarité de paiement par le client assujetti³⁵⁷.

L'application du régime de la marge est désormais conditionnée à la justification par l'assujetti revendeur du véhicule d'occasion du régime de TVA appliqué en amont par le titulaire du certificat d'immatriculation du véhicule. En conséquence, l'assujetti revendeur ou le mandataire, agissant au nom et pour le compte de l'acquéreur du véhicule, doit, depuis le 1^{er} juillet 2015, demander lui-même à l'administration fiscale le certificat fiscal nécessaire à l'immatriculation du véhicule d'occasion lorsqu'il était précédemment immatriculé dans l'Union européenne et doit justifier, pour l'obtention de ce certificat, dit « quitus fiscal », du régime de TVA appliqué en amont par le titulaire du certificat d'immatriculation.

Avec le mécanisme de solidarité de paiement, l'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de véhicules, et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de cette livraison ou de toute livraison antérieure des mêmes véhicules, a bénéficié indûment du régime de la marge, est solidairement tenu, avec tout assujetti partie à cette livraison, au paiement de la TVA frauduleusement éludée.

Afin de lutter contre la fraude à la TVA réalisée par des entreprises éphémères, de nouvelles dispositions, adoptées en 2014³⁵⁸, excluent les entreprises nouvelles relevant du secteur du bâtiment du régime simplifié d'imposition (RSI) en matière de TVA. Sont concernées les entreprises du secteur du bâtiment qui débutent une activité imposable, reprennent une activité après une période de cessation temporaire, renoncent au bénéfice de la franchise en base de TVA et optent pour le paiement de la TVA.

L'application du régime réel normal de TVA est donc désormais obligatoire pendant l'année au cours de laquelle l'entreprise a débuté ou

³⁵⁴ Article 283 du CGI.

³⁵⁵ Articles 278-0 bis A et 279-0 bis du CGI.

³⁵⁶ Article 21 de la loi n° 2014-1655 de finances rectificative pour 2014.

³⁵⁷ Article 12 de la loi n° 2012-1510 de finances rectificative pour 2012.

³⁵⁸ Article 21.I.C de la loi n° 2014-1655 de finances rectificative pour 2014.

repris son activité ou a exercé l'option pour le paiement de la TVA et pendant l'année suivante. L'application du RSI, sous réserve d'en respecter les conditions, ne sera possible qu'à compter du 1^{er} janvier de la deuxième année qui suit le début ou la reprise d'activité ou l'option pour le paiement de la TVA.

Les modifications intervenues à compter du 1^{er} janvier 2015 sur les régimes d'imposition

L'article 20 de la loi n°2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013 exclut du régime simplifié d'imposition les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris dans les limites du RSI mais qui s'acquittent de plus de 15 000 € de TVA par an. Ces opérateurs doivent dorénavant déclarer la TVA mensuellement. Le même article a également modifié la fréquence des acomptes qui sont désormais acquittés semestriellement (en juillet et décembre) et non plus trimestriellement.

L'article 21 de la loi n°2014-1655 de finances rectificative pour 2014 renforce l'efficacité de l'ensemble de ces dispositifs existants en imposant le dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles aux entreprises nouvelles qui exercent une activité dans le secteur du bâtiment. Toutefois, pour ne pas trop alourdir les charges administratives pesant sur ces entreprises, cette obligation est limitée dans le temps (l'année de création et l'année suivante).

Ces dispositifs récents, dont l'efficacité ne peut pas encore être appréciée à ce stade, doivent être pleinement mis en œuvre par l'administration et faire l'objet d'une évaluation, compte tenu des contraintes et des risques supplémentaires qu'ils peuvent représenter pour certaines entreprises.

c) La lutte contre les logiciels frauduleux

Depuis 2013³⁵⁹, l'administration a la possibilité d'exercer un droit de communication auprès des éditeurs et concepteurs de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse ou auprès de toute personne qui est intervenue techniquement sur les fonctionnalités de ces produits, affectant la tenue du livre-journal. En effet, des opérations de vérification conduites par l'administration fiscale avaient permis de mettre à jour des pratiques de double caisse informatisée permettant d'éluder une partie de la TVA due.

³⁵⁹ Article 20 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 en matière de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Ce nouveau droit de communication facilite également le travail de détection, par l'administration fiscale, de la fraude consistant à minorer les recettes déclarées, notamment de TVA, en effaçant une partie des recettes encaissées au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux.

Cette disposition est complétée par une nouvelle mesure présentée en projet de loi de finances pour 2016³⁶⁰ qui instaure l'utilisation obligatoire d'un logiciel ou d'un système sécurisé, satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage. La détention d'un logiciel par une entreprise qui ne serait pas en mesure de justifier qu'elle utilise un logiciel ou un système sécurisé serait passible d'une amende fiscale d'un montant de 5 000 €.

d) Un contrôle renforcé des numéros de TVA intracommunautaire

Depuis 2007, l'administration peut suspendre le numéro de TVA intracommunautaire d'une société ayant le profil d'une entreprise défaillante. Cette suspension devient effective lors de la constatation réelle de la défaillance. De même, depuis août 2013, les services des impôts des entreprises (SIE) peuvent suspendre un numéro de TVA intracommunautaire dès qu'un soupçon de fraude existe sur une entreprise. Cette nouvelle mesure a permis de réduire significativement les délais de suspension qui sont passés de 52 jours en moyenne en 2013 à 17 jours en 2014.

Un nouveau régime de contrôle des numéros de TVA intracommunautaire a par ailleurs été instauré³⁶¹. L'administration fiscale peut demander, avant comme après la délivrance de ce numéro, des informations complémentaires afin de statuer, en amont, sur l'attribution ou, en aval, sur le maintien de cette identification. Elle peut également réclamer tout élément permettant de justifier la réalisation ou l'intention de réaliser des activités économiques entrant dans le champ d'application de la TVA. L'analyse des résultats obtenus en matière de suspension de numéros de TVA intracommunautaire au cours de la période 2012-2014 démontre une amplification du nombre de ces dernières qui ont quasiment doublé, passant de 95 en 2012 à 183 en 2014.

Malgré ces avancées, les services fiscaux demeurent en retrait en matière de contrôle des entreprises nouvelles, notamment par rapport à l'administration fiscale allemande qui utilise activement un droit

³⁶⁰ Article 38 du projet de loi de finances pour 2016.

³⁶¹ Article 10 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013.

d'enquête pour vérifier sur place la réalité de l'activité en cas de doute. Ce dispositif est appelée « *Begrüßung-Nachschau* » ou « vérification de bienvenue ». Le nombre d'exercices du droit d'enquête réalisés en Allemagne entre 2008 et 2012 croît de façon constante et s'établit en 2012 à plus de 80 000. Il témoigne d'une présence de l'administration plus importante sur le terrain et, couplé à des conditions plus restrictives de l'accès au régime simplifié d'imposition, permet une meilleure maîtrise des risques liés aux entreprises éphémères.

La mise en place d'un dispositif similaire en France mériterait d'être étudiée par l'administration.

3 - Le développement des techniques de détection de la fraude

Pour remédier aux lacunes constatées en matière de programmation des contrôles, les administrations doivent renforcer leurs techniques de détection de la fraude. Elles disposent pour cela de nouvelles méthodes innovantes déjà mises en place par d'autres pays européens.

a) Les techniques de « *datamining* »

L'amélioration de la productivité des contrôles repose en partie sur le perfectionnement des techniques de ciblage avec, notamment, un recours accru au traitement de données de masse (« *datamining* »). Cette technique, qui consiste à analyser, grâce à des procédés économétriques, une masse importante de données fiscales, permet d'identifier des profils de fraudeurs et fournit la possibilité de détecter, au sein d'une population, des profils similaires.

Sur le modèle d'administrations fiscales étrangères³⁶², la DGFIP et la DGDDI ont mis en place, respectivement en juillet 2013 et en juin 2014, des cellules dédiées dotées de moyens limités mais qui devraient être étoffés à l'avenir. Ces deux dispositifs sont actuellement en phase d'expérimentation. Leur efficacité réelle devra être évaluée.

³⁶² La Belgique a initié une démarche de *datamining* dès 2003. De même, l'Italie a entrepris des travaux qui visent les particuliers. Les services anglais travaillent avec la société Cap Gemini sur des ciblage orientés sur les dirigeants. En revanche, l'Allemagne n'a, à ce stade, pas développé une telle démarche.

b) L'option d'une déclaration électronique d'achats

L'administration dispose d'un droit d'enquête prévu par l'article L. 80 F du livre des procédures fiscales permettant à un agent des impôts de se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, registres et documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation. Dans ce cadre, les nouvelles technologies devraient permettre d'identifier instantanément les livraisons disproportionnées effectuées dans le cadre de schémas carrousel.

Cette idée, développée par Marc Wolf³⁶³, ancien sous-directeur à la direction de la législation fiscale, consiste à faire remplir une déclaration électronique d'achat par les entreprises, limitée à l'indication du montant de l'opération et du numéro d'identification du vendeur, qui serait transmise instantanément à un serveur de l'administration. Selon l'auteur, « *la charge déclarative serait dérisoire pour les entreprises concernées puisque la transmission électronique serait directement branchée sur leur comptabilité* ». L'obligation pourrait potentiellement être limitée aux produits les plus sensibles ou aux opérations déductibles dont la facture excède un montant significatif.

Un amendement³⁶⁴ a été déposé en ce sens au projet de loi de finances pour 2014 mais n'a pas été retenu, le Gouvernement ayant fait observer que cette proposition allait à l'encontre du « choc de simplification ». Selon la direction de la législation fiscale, il s'agirait en effet de créer une nouvelle obligation déclarative particulièrement lourde à la charge des entreprises qui se heurterait par ailleurs à plusieurs difficultés d'ordre technique :

- la mise en place d'un flux quotidien de l'ensemble des informations relatives aux achats semble utopique à court terme ;
- dans les faits, de nombreuses entreprises n'enregistrent actuellement leurs opérations dans leur comptabilité qu'en fin de mois, ne permettant pas un flux continu d'informations.

La direction de la législation fiscale fait également observer que la proposition prévoit une décharge de responsabilité de l'entreprise engagée dans le dispositif déclaratif, privant l'administration d'un outil de

³⁶³ Odile Courjon et Marc Wolf, *La TVA à l'importation : vers l'ouverture d'une voie fiscale ?*, Revue de droit fiscal n° 20, 16 mai 2013.

³⁶⁴ Amendement n° 135 présenté par M. Baert.

lutte contre la fraude, y compris dans les situations établies de collusion entre un opérateur frauduleux et son client.

Une expérimentation du même type est pourtant actuellement en cours en Espagne. Dans le schéma retenu dans ce pays, la transmission d'informations ne s'effectue pas en temps réel mais de façon périodique, ce qui pourrait être compatible avec les contraintes comptables des entreprises.

Cette solution, qui pourrait se révéler efficace en matière de lutte contre la fraude carrousel, devrait faire l'objet d'une évaluation approfondie en raison de l'augmentation des coûts de conformité induite pour les entreprises et de contraintes d'ordre technique.

4 - Une coopération plus étroite entre les services

Les schémas de fraude bénéficient du cloisonnement des informations entre les différents services, au sein de l'administration française, mais surtout entre les administrations nationales européennes. Or le démantèlement de fraudes complexes et transfrontalières repose sur la communication d'informations détenues par chacun des services fiscaux et sur une coopération fluide avec l'autorité judiciaire.

a) La coopération entre les administrations nationales

S'agissant des administrations nationales, il paraît nécessaire de renforcer les relations entre la DGFIP et la DGDDI. Le récent transfert du recouvrement d'une partie de la TVA, dans le cadre de l'autoliquidation de la TVA à l'importation (*cf. infra*), vient illustrer cette orientation.

La montée en puissance des échanges entre la DGFIP et la DGDDI s'est traduite par une augmentation du nombre de bordereaux de transmission d'une information (BTI), depuis 2011, année au cours de laquelle le dernier protocole national entre les deux administrations a été signé. Dans son rapport de janvier 2015 sur la fraude et les trafics, la Cour des comptes indiquait que, « *bien que la coopération entre les services fiscaux et douaniers se soit développée de manière anormalement tardive, elle s'est effectivement approfondie. Cette évolution positive doit être consolidée et accélérée. Si les protocoles constituent une référence utile, la démarche essentielle est de créer des habitudes de travail spontanément coopératives. Il faut progresser dans la compréhension des besoins respectifs, y compris en ce qui concerne la conception des systèmes d'information et l'accès croisé aux bases* ».

Afin de donner un cadre institutionnel à ces échanges, une « Task Force TVA » a été créée en mars 2014 sous l'égide de la DGFIP. Elle associe l'ensemble des services de l'État impliqués dans la lutte contre les fraudes à la TVA, à savoir les services de police judiciaire (BNEE, BNRDF³⁶⁵), la DGCCRF³⁶⁶, TRACFIN³⁶⁷, la DGDDI, le service national de la douane judiciaire (SNDJ), la gendarmerie nationale et la chancellerie. Elle offre un cadre privilégié d'échanges inter-administrations, analyse les affaires menées à terme pour en tirer les leçons et élabore une stratégie commune pour les affaires naissantes.

De la même façon, une coopération plus étroite entre l'administration fiscale, l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et les unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) devrait être mise en œuvre en matière d'échange d'informations relatives aux cotisants/contribuables afin de gagner en efficacité pour le recouvrement des cotisations sociales et de la TVA. Trois conventions principales ont ainsi été signées par les opérateurs³⁶⁸, l'objectif étant de renforcer le partage d'informations et le traitement coordonné des situations de fraude détectée.

b) La coopération avec l'autorité judiciaire

Les poursuites pénales pour fraude fiscale, y compris en matière de TVA, sont décidées par le ministre chargé des finances sous le contrôle d'une commission indépendante, la Commission des infractions fiscales (CIF). La fraude fiscale est ainsi le seul délit financier que le ministère public ne peut poursuivre de façon autonome. Cette exception, qui peut faire débat, nécessite une coopération plus étroite entre l'administration et l'autorité judiciaire pour définir une véritable politique pénale en matière de fraude à la TVA.

³⁶⁵ Brigade nationale d'enquêtes économiques et Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

³⁶⁶ Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

³⁶⁷ Service du ministère de l'économie et des finances chargé du traitement du renseignement et de l'action contre les circuits financiers clandestins.

³⁶⁸ Convention de 2008 entre la DVNI et la DVNS et l'ACOSS visant le champ des très grandes entreprises du secteur privé, convention de 2010 entre la DGFIP (service de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux-DRESG) et le centre national des firmes étrangères (CNFE) et convention de 2011 DNLF/DGFIP/ACOSS visant la transmission et le partage d'informations entre les Dircofi et les Urssaf concernant les PME-GE relevant du secteur privé.

Dans un référé de juillet 2013, la Cour des comptes avait proposé d'ouvrir aux parquets les poursuites pour certaines fraudes fiscales internationales complexes. Le Gouvernement et le législateur ont adopté une solution alternative³⁶⁹, visant à préserver le monopole de l'administration fiscale en matière de dépôt de plainte pour fraude fiscale en contrepartie d'un fonctionnement plus transparent de la CIF et d'une pénalisation accrue des dossiers de fraude fiscale les plus complexes et les plus graves. Il conviendra de tirer les enseignements de cette réforme pour déterminer si elle a permis d'atteindre les objectifs recherchés ou si une réforme plus profonde de l'engagement des poursuites doit être envisagée.

Le juge dispose d'autres instruments juridiques qu'il peut utiliser de sa propre initiative. Il s'agit tout d'abord du délit d'escroquerie de nature fiscale régi par les articles 313-1 et suivants du code pénal. Les plaintes peuvent être déposées à l'initiative du ministère public. En effet, il n'y a pas lieu de recueillir l'avis de la CIF avant d'engager la procédure judiciaire, même si l'escroquerie a eu pour but ou pour effet d'obtenir le paiement indu de la TVA ou de tout autre impôt³⁷⁰. L'information du parquet par un signalement réalisé en application de l'article 40 du code de procédure pénale, plutôt que par une plainte, permet de mettre en mouvement très rapidement l'action publique.

Il s'agit ensuite du délit général de blanchiment créé par la loi n° 96-392 du 13 mai 1996 (article 324-1 du code pénal). Le blanchiment peut être constitué dès lors qu'est caractérisé un crime ou délit « profitable » quel qu'il soit. Il peut donc y avoir blanchiment de fraude fiscale, infraction prévue à l'article 1741 du code général des impôts, qui incrimine la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt. L'autonomie du délit de blanchiment de fraude fiscale résulte des règles relatives au délit général de blanchiment, la jurisprudence ayant consacré la possibilité d'une parfaite déconnexion entre l'infraction primaire de fraude fiscale et la condamnation pour blanchiment.

La loi n° 2010-768 du 9 juillet 2010 a facilité la saisie et la confiscation en matière pénale. L'un des objectifs de ce texte est de permettre à l'autorité judiciaire de pratiquer des « saisies spéciales » sur des biens pouvant faire l'objet, en cas de condamnation, d'une confiscation définitive au titre de peine complémentaire. Le but est ici de

³⁶⁹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

³⁷⁰ Cass. crim., arrêt du 19 octobre 1987, n° 85-94605.

garantir l'effectivité de la future peine et ce avant même la condamnation pénale. Sont ainsi donnés au juge les moyens de saisir, effectivement ou en valeur, les biens meubles ou immeubles de la personne poursuivie du chef de blanchiment de fraude fiscale, puis de les confisquer en cas de condamnation.

Enfin, des coopérations existent avec les services judiciaires des autres États membres avec, notamment, les relations directes entre magistrats et le mandat d'arrêt européen.

c) La coopération avec les autres États membres

Les relations entre les administrations nationales européennes doivent encore être renforcées tant leur étroite coopération conditionne la réussite des opérations de démantèlement de fraudes transfrontalières de type carrousels.

Créé en 2011 à l'initiative de la France, le réseau Eurofisc offre un cadre propice à l'échange d'informations. Dans ce dispositif, chaque État participant signale à ses partenaires, sur la base d'une analyse des risques, des livraisons de biens ou des fournitures de prestations de services suspectés de fraude à la TVA.

Selon les informations transmises par la DGFIP et la DGDDI, à la fin de l'année 2014, plus de 100 000 entreprises ont été signalées, majoritairement dans le secteur de la vente de moyens de transport. Les entreprises françaises signalées représentent, en pourcentage de l'ensemble des informations échangées via Eurofisc, 6,9 % de l'ensemble des informations sur les carrousels, 11,2 % de celles sur les moyens de transports et 21,1 % de celles sur le régime douanier ³⁷¹.

Pour autant, la DGDDI souligne qu'en 2014, la France a reçu 700 signalements de la part d'autres États membres portant sur 141 opérateurs français dont seulement une quinzaine présentait un risque

³⁷¹ Il s'agit d'un régime de transit douanier en vertu duquel les marchandises sont transportées via les frontières d'un ou plusieurs États sous contrôle du bureau de douane du point d'entrée jusqu'au bureau de douane du point de destination. Les marchandises sont mises en libre pratique et font l'objet d'une livraison exonérée de la TVA vers l'État de destination, dans lequel la TVA sera acquittée. Pour que cette exonération puisse s'appliquer, il est nécessaire que la livraison intracommunautaire intervienne immédiatement après les opérations d'importation. La fraude consiste soit à commercialiser la marchandise dans l'État de première importation sans acquitter la TVA soit à ne pas régler la TVA dans le pays de destination.

de fraude, ce qui illustre les marges de progression qui existent, au sein de ce réseau, en matière de pertinence de l'analyse risque ayant conduit au signalement.

La France participe également, toujours dans le cadre d'Eurofisc, aux « *Early Warnings* ». Il s'agit d'un dispositif d'alerte lancé par les États membres lorsqu'ils constatent des schémas de fraude émergents ou des secteurs particulièrement touchés sur leur territoire. Ces schémas peuvent rapidement s'étendre à d'autres pays ou se décliner dans d'autres secteurs d'activité³⁷². Avec dix alertes lancées sur les 45 recensées depuis le démarrage d'Eurofisc, la France est le premier contributeur de ce dispositif³⁷³.

Des marges de manœuvre existent pour renforcer encore la coopération entre les États membres.

Le cadre juridique actuel ne permet pas aux administrations d'un État membre de procéder à des contrôles sur le territoire d'un autre État membre. Le règlement n° 904/2010/CE du 7 octobre 2010 offre néanmoins une base juridique pour faciliter les échanges de renseignements afin d'améliorer la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire et déployer des contrôles multilatéraux.

La France n'utilise pas pleinement les possibilités offertes en matière d'échange d'informations au niveau européen. Malgré une progression quasi-constante du nombre de demandes d'assistance administrative transmises par la France depuis une dizaine d'année (1 121 demandes en 2005, 2 693 en 2013), les délais de réponses restent longs et les contrôles multilatéraux rares³⁷⁴.

En revanche, la France a nettement progressé dans ses délais de réponse aux demandes d'assistance administrative étrangères³⁷⁵, la Commission ayant relevé qu'elle était le seul pays à afficher des taux de réponse dans un délai de trois mois supérieurs à 50 %. Des marges de progrès existent donc au niveau de l'ensemble des pays européens en matière de délai de réponse, étant précisé que l'efficacité des opérations de vérification dépend de la réactivité des réponses.

³⁷² Les secteurs de l'énergie (36 %) et de la téléphonie (20 %) arrivent en tête des alertes. Ils sont suivis par les schémas carrouselles émergents (16 %).

³⁷³ Viennent ensuite le Royaume-Uni avec six alertes, l'Allemagne avec cinq alertes et la Finlande avec quatre alertes.

³⁷⁴ Moins d'une dizaine de contrôles au cours de la période 2011-2013.

³⁷⁵ 61,20 % des demandes d'assistance administrative sont traitées dans un délai de trois mois en 2013 contre 43,34 % en 2011.

B - Le prélèvement effectif de toute la TVA applicable aux activités de commerce en ligne

Le développement de l'économie numérique bouleverse le système des prélèvements obligatoires. Il induit en particulier un renforcement du risque de non-reversement de la TVA au lieu de consommation des biens et des services. Il en est de même de l'économie dite « collaborative » qui échappe à la TVA compte tenu de son objet, une transaction entre particuliers non assujettie à la TVA³⁷⁶.

Selon la commission des finances du Sénat³⁷⁷, la fraude liée au commerce en ligne aboutit à d'importantes pertes de recettes alors que le chiffre d'affaires du secteur est estimé à 56,8 Md€ en 2014 en France, en hausse de 11 % par rapport à 2013³⁷⁸.

Les caractéristiques mêmes du commerce en ligne favorisent la fraude et rendent l'action de l'administration difficile :

- les acteurs sont particulièrement éclatés : grands acteurs mais aussi petits vendeurs individuels ;
- les régimes d'imposition sont complexes : régime des ventes à distance pour les livraisons intracommunautaires de biens matériels achetés en ligne, régime des ventes de services en ligne ;
- les flux physiques sont morcelés (« petits colis »).

1 - Les ventes à distance

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

³⁷⁶ Elle présente principalement un risque en matière d'impôt sur le revenu. Voir en ce sens : Sénat, commission des finances, *L'économie collaborative, propositions pour une fiscalité simple, juste et efficace*, rapport du groupe de travail sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, septembre 2015.

³⁷⁷ Sénat, commission des finances, *Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source*, rapport du groupe de travail sur le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, septembre 2015.

³⁷⁸ Selon les chiffres de la fédération du e-commerce et de la vente à distance (FEVAD) de juillet 2015 cités par la commission des finances du Sénat.

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

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

Une disposition du projet de loi de finances pour 2016 prévoit d'abaisser le seuil de 100 000 € à 35 000 € HT. Cette mesure permettrait d'aligner le seuil français sur le seuil applicable dans la plupart des pays de l'Union européenne et devrait contribuer à réduire les distorsions de concurrence entre les opérateurs établis en France et les opérateurs établis dans les autres pays de l'Union.

Le régime des ventes à distance s'applique uniquement dans la situation où les biens sont expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son propre compte. Quand l'acquéreur acquiert les biens dans l'État membre du vendeur ou se déplace dans l'État membre du vendeur pour les retirer, le lieu de la livraison se situe logiquement dans l'État membre du vendeur³⁷⁹.

En pratique, le régime des ventes à distance est peu connu et peu utilisé par les opérateurs. Seules 979 entreprises non résidentes sont enregistrées auprès de la DGFIP alors que, selon la commission des finances du Sénat, 715 000 sites de commerce en ligne sont actifs en Europe³⁸⁰.

Si l'abaissement du seuil est voté par le Parlement, toutes les entreprises situées dans d'autres États membres réalisant un chiffre

³⁷⁹ Cette règle connaît néanmoins une exception : lorsque le bien en cause est un moyen de transport neuf, en raison du prix de ces biens et de l'impact possible des différences de taux de TVA entre les États membres, la livraison est toujours imposée dans l'État membre de destination, c'est-à-dire dans l'État d'immatriculation, le redevable de la taxe, qui est l'acquéreur du véhicule, pouvant obtenir le remboursement de la taxe supportée dans l'État membre d'acquisition.

³⁸⁰ Certains d'entre eux peuvent cependant faire du commerce en ligne uniquement dans leur pays d'établissement ou se situer en deçà du seuil de 100 000 € HT.

d'affaires sur les ventes à distance réalisées en France supérieur à 35 000 € devront s'enregistrer auprès de l'administration fiscale.

Ce seuil, dont il est impossible de s'assurer du respect, pourrait être purement et simplement supprimé car il constitue un facteur de complexité peu propice au développement du marché intérieur et au civisme fiscal.

Afin de lutter contre la fraude à la TVA sur les ventes à distance, la loi de finances rectificative pour 2014³⁸¹ autorise l'administration fiscale à exercer un droit de communication non nominatif auprès des opérateurs de vente à distance (*marketplaces*³⁸², frêteurs, relais-colis). Ce dispositif doit permettre de repérer les personnes physiques ou morales ayant une activité commerciale non déclarée ou insuffisamment déclarée. Il s'agit d'une avancée importante dont les services fiscaux devront pleinement se saisir. L'exercice du droit de communication ne peut cependant s'exercer que sur le territoire national, sauf à recourir à une procédure d'assistance administrative internationale.

2 - Les prestations de services fournies par voie électronique

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les prestations de services fournies par voie électronique délivrées à des particuliers non assujettis³⁸³ sont imposables dans l'État membre où est domicilié le consommateur³⁸⁴

³⁸¹ Article 21 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014. Le droit de communication non nominatif est encadré par le décret n° 2015-1091 du 28 août 2015, pris en Conseil d'État après avis de la Commission nationale informatique et libertés (CNIL).

³⁸² Site internet permettant la mise en relation d'acheteurs et de vendeurs en vue de réaliser une transaction commerciale.

³⁸³ De même que les services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision.

³⁸⁴ Toutefois, dans le cadre du compromis politique ayant permis l'adoption de la directive du 12 février 2008, il a été décidé que l'État du prestataire avait le droit de conserver, en 2015 et 2016, 30 % des recettes de TVA dues aux États de consommation et, en 2017 et 2018, 15 % des recettes de TVA dues aux États membres de consommation : voir l'article 2, paragraphe 12, du règlement (CE) n° 143/2008 du 12 février 2008 modifiant le règlement (CE) n° 1798/2003 en ce qui concerne l'introduction de la coopération administrative et l'échange d'informations concernant les règles relatives au lieu de prestation de services, aux systèmes de guichets particuliers et à la procédure de remboursement de la TVA, désormais codifié à l'article 46, paragraphe 3, du règlement (UE) n° 904/2010 du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la TVA.

(application du principe de destination). Cette modification permet de réduire les distorsions de concurrence liées aux différences de taux et de contrer les mécanismes d'optimisation fiscale développés par les opérateurs de prestations de services en ligne, en particulier, comme l'indique la commission des finances du Sénat, les « GAFAs »³⁸⁵ mais aussi Airbnb ou Uber³⁸⁶.

Les prestataires sont donc tenus de déclarer et payer la TVA dans chaque État membre de consommation. Afin de simplifier ces nouvelles obligations, les États membres ont mis en place un guichet unique électronique appelé « mini- guichet unique TVA » (ou « MOSS » pour *mini-one stop shop*). Il permet, sur option des opérateurs, de déposer auprès de leur administration fiscale de rattachement une seule déclaration de TVA trimestrielle et d'acquitter globalement la taxe exigible dans les différents États membres dans lesquels ils fournissent ce type de services. Sur la base des informations fournies, le produit de la taxe est ensuite réparti automatiquement par l'État membre « centralisateur » entre les différents États dans lesquels la TVA est due.

Ce nouveau service est accessible aux entreprises identifiées à la TVA en France ainsi qu'aux opérateurs non établis au sein de l'Union européenne. Au sein de la DGFIP, il est géré par le service des impôts des entreprises étrangères (SIEE) de la direction des résidents étrangers et des services généraux (DRESG).

Au 15 février 2015, seuls 322 opérateurs français se sont identifiés sur le mini-guichet mis en place par la France. Il faudrait cependant y ajouter le nombre d'opérateurs établis à l'étranger qui s'acquittent de la TVA en France. Selon l'administration fiscale, les recettes nouvelles générées par le changement de territorialité des prestations de services électroniques fournies à des non-assujettis devraient dépasser la prévision établie lors du projet de loi de finances pour 2015 (x M€).

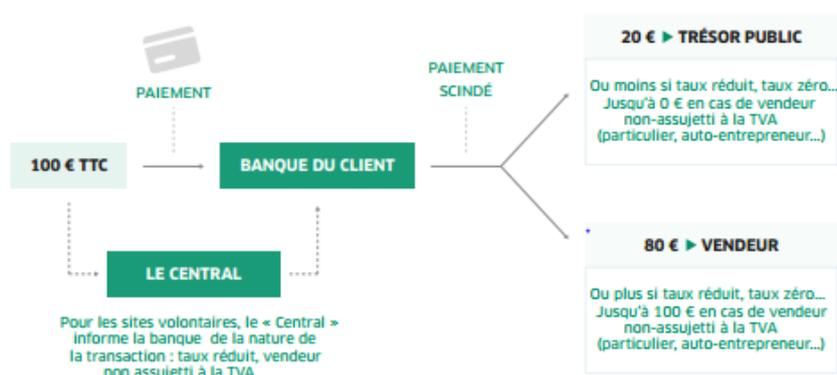
Si cette nouvelle solution permet de mettre fin au phénomène de concurrence fiscale, rien ne permet aujourd'hui d'avoir l'assurance qu'elle sera bien respectée par les opérateurs, en particulier étrangers, compte tenu notamment de la faible capacité de contrôle de certains échanges numérisés.

³⁸⁵ Acronyme désignant communément quatre entreprises américaines du marché du numérique : Google, Apple, Facebook et Amazon.

³⁸⁶ À cet égard, il est intéressant de relever que la décision du gouvernement luxembourgeois de relever le taux normal de TVA de 15 % à 17 % a coïncidé avec le changement du lieu d'imposition de ces prestations.

Compte tenu des difficultés qui s'attachent à contrôler l'ensemble des flux engendrés par le développement du commerce en ligne, la commission des finances du Sénat propose d'instaurer un prélèvement à la source de la TVA sur les achats de biens ou de services en ligne avec un mécanisme de paiement scindé. À l'occasion de chaque transaction, la banque du client prélèverait par défaut 20 % du montant payé³⁸⁷, correspondant au taux normal de TVA, et le reverserait automatiquement sur un compte du Trésor. La taxe serait alors considérée comme collectée par l'entreprise qui pourrait exercer son droit à déduction dans les conditions de droit commun.

Image n° 1 : Fonctionnement du dispositif de prélèvement à la source de la TVA proposé par le Sénat



Source : Commission des finances du Sénat.

Cette proposition innovante, qui semble recueillir l'assentiment des acteurs bancaires, mérite d'être étudiée plus en détail par l'administration. Celle-ci identifie pour l'heure un certain nombre de limites, notamment :

- d'ordre juridique : la limitation de la proposition aux seules opérations transfrontalières réalisées par des fournisseurs établis hors de France pourrait s'apparenter à une mesure portant atteinte à la libre

³⁸⁷ Pour les transactions qui n'ont pas vocation à être soumises au taux normal soit du fait que l'opérateur n'est pas assujéti soit du fait de l'application de taux réduits, le groupe de travail de la commission des finances du Sénat propose de mettre en place une structure intermédiaire appelée « le Central » permettant aux vendeurs de prévenir de façon automatique la banque des transactions qui ne doivent pas faire l'objet d'un prélèvement ou qui doivent se voir appliquer un taux réduit.

circulation des biens et à la liberté d'établissement des prestataires de service ;

- d'ordre pratique : les établissements financiers ne seraient pas en mesure de distinguer, au sein des paiements en ligne, les opérations selon la destination des flux ;
- d'ordre budgétaire : les coûts supplémentaires mis à la charge des établissements financiers devraient donner lieu à une compensation financière ;
- d'ordre politique : il n'est pas certain que cette proposition, qui nécessite une révision en profondeur de la directive TVA, puisse être soutenue par l'ensemble des partenaires européens.

La commission européenne, dans une communication du 6 mai 2015³⁸⁸, a annoncé qu'elle envisageait de proposer l'extension du système électronique d'enregistrement et de paiement unique existant (« mini-guichet ») aux ventes en ligne de biens matériels qu'elles aient lieu au sein de l'Union ou avec un vendeur d'un pays tiers. Une proposition de directive devrait intervenir au cours du second semestre 2016.

3 - Les « petits envois » en provenance de pays tiers

L'essor des ventes à distance provoque des pertes de recettes de TVA. Il pose des questions de territorialité qui devraient en principe être réglées depuis le 1^{er} janvier 2015 (*cf. supra*).

Le commerce en ligne donne lieu à une multitude de petits envois postaux qui, pris individuellement, représente un faible enjeu financier mais atteignent des volumes très importants (37 millions de colis). Les biens en provenance de pays tiers sont soumis aux droits de douane et à la TVA à l'importation sur la base de la valeur du colis déclaré en douane. Les envois à valeur négligeable bénéficient d'une franchise de TVA lorsque la valeur déclarée est inférieure à 22 € et d'une franchise de droits de douane lorsque la valeur déclarée est inférieure à 150 €. Ces seuils, définis au niveau européen, pourraient être supprimés.

Si les enjeux financiers ne semblent pas élevés pris individuellement, l'absence de perception de la taxe sur les petits envois

³⁸⁸ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, relative à une stratégie pour un marché unique numérique en Europe, COM(2015) 192 final, 6 mai 2015.

postaux constitue une distorsion de concurrence au regard des assujettis établis en France qu'ils réalisent ou non du commerce en ligne. Les opérations de contrôle en douane de ces envois mériteraient d'être renforcées.

Au-delà des mesures de contrôle, l'OCDE a lancé des travaux sur les « petits envois » dans le but d'accroître l'efficacité de la taxation de ces derniers. Un « paquet complet » a été adopté au G 20 des 15 et 16 novembre 2015 dans le cadre de l'action 1 « défis de l'économie numérique » du projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). L'OCDE est chargée d'élaborer un « cadre inclusif ». Sa mise en œuvre en France devra faire l'objet d'un suivi attentif.

Plusieurs pistes sont envisagées à ce stade :

- la taxation au niveau de l'acheteur, solution retenue par le Canada. Elle repose sur le dépôt d'une déclaration par l'acheteur mais l'exemple canadien montre qu'elle est très peu respectée dans les faits ;
- la taxation au niveau du vendeur, solution qui s'applique actuellement mais connaît de nombreuses limites (activités occultes d'achat-revente en ligne, non-respect des seuils de TVA applicables) ;
- la taxation au niveau de l'intermédiaire financier, solution qui s'appuierait sur des opérateurs financiers spécifiques au commerce en ligne (comme *Paypal*) qui disposent d'informations précises sur les achats réalisés en ligne et pourraient ainsi acquitter les droits et taxes ;
- la taxation au niveau de l'intermédiaire de vente, soit au niveau du transporteur, soit au niveau de l'opérateur (comme eBay, Amazon, Facebook, etc.) ;
- la taxation au moyen d'une déclaration postale électronique, cette solution s'appuierait sur le développement d'un suivi électronique des petits colis qui permettrait de collecter les informations nécessaires à la taxation.

À ce stade aucune des solutions envisagées n'est privilégiée, mais, compte tenu des enjeux liés au développement rapide du commerce électronique, il est essentiel que ces travaux aboutissent rapidement et débouchent sur des préconisations opérationnelles au niveau européen dans la mesure où elles entraînent nécessairement une évolution de la directive TVA.

II - L'élargissement de l'assiette

La TVA a été conçue comme un impôt à assiette large. Pourtant, celle-ci est grevée de nombreuses exonérations dont le bien-fondé est, dans certains cas, insuffisamment justifié. La remise en cause de plusieurs d'entre elles pourrait dès lors être posée. De même, le montant du plafond des franchises devrait faire l'objet d'un réexamen critique.

A - La révision du bien-fondé de certaines exonérations

La liste des exonérations est limitativement énumérée par la directive TVA (*cf. supra*) et les États membres ne peuvent en principe en prévoir d'autres hormis celles qui préexistaient à la directive.

Les exonérations élargissent l'assiette et entraînent des pertes de recettes. Elles nuisent à la neutralité d'un impôt conçu pour s'appliquer à l'ensemble des produits et des services. Elles entraînent en principe la perte du droit à déduction, de telle sorte qu'il est souvent plus avantageux, pour les opérateurs, d'être assujettis à la TVA.

Le CPO a recensé 75 mesures sectorielles d'exonérations à partir du code général des impôts³⁸⁹ (*cf. annexe 6*). Sur ces 75 mesures, seules dix sont recensées par le tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens comme des dépenses fiscales. Ces dix mesures font l'objet d'une évaluation chiffrée pour un montant total de 696 M€ en projet de loi de finances pour 2016.

En outre, deux exonérations à faible enjeu, non classées en dépenses fiscales, ont été chiffrées par le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales³⁹⁰. Il s'agit des marges commerciales postérieures à la fabrication ou à l'importation des tabacs manufacturés (pour un montant estimé à 17 M€) et des ventes et importations de riz dans le département de la Réunion (4 M€).

Or l'ensemble des exonérations devrait faire l'objet d'un chiffrage afin de mieux connaître leur coût budgétaire.

³⁸⁹ En excluant de l'analyse les exonérations générales tirées notamment de l'exonération des exportations ou des régimes généraux des importations intracommunautaires. Les principales mesures sectorielles d'exonérations de TVA sont listées en annexe 6.

³⁹⁰ Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches fiscales, juin 2011.

De même, les mesures d'exonération font rarement l'objet d'une évaluation. Trois d'entre elles, qui sont recensées dans les documents annexés au projet de loi de finances et représentent un montant total de 422 M€, ont été jugées peu efficaces ou inefficaces par le comité d'évaluation :

- l'exonération des services rendus aux personnes physiques par les associations agréées de services à la personne (415 M€ selon le PLF pour 2016) ;
- l'exonération de la partie du trajet effectuée à l'intérieur de l'espace maritime national pour les transports aériens ou maritimes de personnes et de marchandises en provenance ou à destination de la Corse (5 M€) ;
- l'exonération sur les objets d'art, de collection et d'antiquité, importés par les établissements agréés par le ministère de la culture (2 M€).

S'agissant de la plus coûteuse d'entre elles, le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales a estimé que l'exonération de TVA avait certainement eu un impact positif sur l'emploi déclaré dans le secteur mais que les créations d'emplois incluaient probablement en proportion importante des régularisations du travail au noir. L'efficacité de ces dispositifs pour l'emploi est plus faible que celle des allègements généraux de cotisations sur les bas salaires (*cf. supra*) même s'il existe un débat sur ce sujet.

L'évaluation exhaustive du coût des mesures d'exonérations sectorielles non classées en dépenses fiscales n'a pas pu être réalisée en raison de la complexité des données à mobiliser pour y procéder. Un recensement exhaustif et un chiffrage des exonérations devraient être effectués en interrogeant leur bien-fondé. Les mesures d'exonération qui ne se justifient pas du point de vue de leur efficacité économique ou qui ne remplissent pas un objectif tutélaire légitime recherché par l'État devraient être supprimées. De telles décisions relèvent du législateur national. La remise en cause d'une exonération non prévue par la directive TVA et relevant de la « clause de gel » (*cf. supra*) serait irrémédiable.

B - L'assujettissement de certaines activités des personnes publiques

La question de l'assujettissement à la TVA d'une partie au moins des activités effectuées par les personnes publiques doit être posée, pas tant pour des considérations budgétaires (la mesure serait neutre sur le

solde public³⁹¹) que pour des motifs de neutralité de l'impôt. Compte tenu de l'incidence majeure que représenterait une remise en cause des exonérations des activités réalisées par le secteur public, la Commission européenne propose une approche progressive en examinant dans un premier temps les activités qui se caractérisent par une participation importante du secteur privé.

Les opérations effectuées par les personnes de droit public

L'article 13 de la directive TVA dispose que « *les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques* », sauf si leur non-assujettissement conduit à des « *distorsions de concurrence d'une certaine importance* ». Elle dispose également que, pour des activités énumérées à son annexe I de la directive, les organismes de droit public ont, « *en tout état de cause* », la qualité d'assujettis.

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

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

Les opérations effectuées par les personnes morales de droit public sont situées hors du champ d'application de la TVA si deux conditions sont remplies :

- une condition positive : les opérations doivent avoir été effectuées par l'organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique ;

- une condition négative : les opérations ne doivent pas conduire à des distorsions de concurrence avec les organismes de droit privé, cette condition étant regardée comme n'étant jamais remplie dans un certain nombre de secteurs d'activité.

La CJUE a retenu une conception plus exigeante des deux conditions énoncées à l'article 13 de la directive :

³⁹¹ Elle ne serait cependant pas neutre sur le solde des collectivités locales.

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

En 2011, la Commission européenne a publié un Livre vert³⁹² sur l'avenir de la TVA dans lequel elle évoquait les problèmes incitatifs liés à l'exonération des administrations publiques. Dans ce cadre, une étude réalisée par *Copenhagen Economics* (2013)³⁹³ analysait trois méthodes visant à supprimer les distorsions créées par cette exemption :

- l'assujettissement « complet » des administrations publiques ;
- de manière moins radicale, la redéfinition du périmètre des activités exonérées ;
- la compensation de la TVA sur les achats, via une généralisation du FCTVA.

Aucune de ces méthodes ne permet de supprimer toutes les distorsions précédemment évoquées :

- dans le cas de l'assujettissement « complet » et/ou de la redéfinition du périmètre de l'autorité publique, les biens et les services fournis à titre gratuit ne sont pas concernés : il reste donc de la TVA non récupérable sur les intrants de secteurs comme l'administration générale ou la défense ;
- la redéfinition du champ des activités publiques pouvant être exonérées, limiterait cependant le champ sur lequel porte les rémanences et les éventuelles distorsions associées ;
- dans le cas de la compensation de la TVA sur les achats, la distorsion des choix du consommateur est renforcée puisque le prix de consommation n'inclut même plus la TVA non récupérable sur les achats du producteur public concerné.

³⁹² Commission européenne, « Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique », 2011.

³⁹³ Rapport final pour la Commission européenne, *Copenhagen Economics* (2013), « VAT in the public sector and exemptions in the public interest ».

L'étude présente par ailleurs des simulations macroéconomiques de basculements de régimes de TVA mais les résultats chiffrés sont sujets à caution. Ils font état notamment d'un impact important sur le PIB et l'emploi en cas d'assujettissement « complet », mais ce résultat repose sur l'hypothèse que le secteur privé est par nature plus efficace que le secteur public. Pourtant, cette hypothèse n'est ni testée ni justifiée, alors que la littérature économique reste partagée sur ce point.

Comme l'indiquait le Conseil des impôts dans son rapport de 2001, une poursuite de l'extension du champ d'application de la TVA aux activités des organismes publics mériterait d'être étudiée en tenant compte des spécificités de certaines de leurs activités. Il conviendrait *a minima* d'expertiser au niveau national les trois scénarios présentés par la Commission européenne pour faire avancer les discussions entre les États membres. En effet, l'évolution de la législation sur ce point relève au premier chef de l'Union européenne.

C - La diminution du plafond de la franchise en base

L'article 286 de la directive TVA autorise les États membres à octroyer une franchise de taxe aux assujettis dont le chiffre d'affaires annuel est au maximum égal à 5 000 €.

Les articles 293 B et suivants du code général des impôts prévoient plusieurs régimes de franchise en base de TVA permettant d'exempter les assujettis du paiement de la TVA sous plusieurs conditions. Ces régimes visent à alléger les charges administratives pesant sur les microentreprises, certaines professions³⁹⁴ ou concernant certaines activités³⁹⁵. Cependant, les assujettis qui bénéficient du régime de franchise en base ne peuvent bénéficier du droit à déduction sur la TVA payée sur leurs achats. Il existe une double condition de plafonds :

- la première concerne le volume global de chiffre d'affaires, qui doit être inférieur à 82 200 € l'année précédente (ou 90 300 € si le chiffre d'affaires n'a pas dépassé 82 200 € la pénultième année) ;

³⁹⁴ Avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation et les auteurs et interprètes d'œuvres de l'esprit.

³⁹⁵ Activités lucratives accessoires des associations sans but lucratif lorsque les recettes correspondantes n'excèdent pas 60 000 €.

- la seconde concerne le chiffre d'affaires concernant les prestations de services (hors vente à consommer sur place ou prestations d'hébergement) qui doit être inférieur à 32 900 € (ou 34 900 € si le chiffre d'affaires n'a pas dépassé 32 900 € la pénultième année).

Le plafond de la franchise en base a fait l'objet de plusieurs revalorisations : en 2008 (de 76 300 € à 80 000 €), en 2010 (de 80 000 € à 80 300 €), en 2011 (de 80 300 € à 81 500 €) et en 2014 (de 81 500 € à 82 200 €).

Bien que ces plafonds excèdent celui prévu par la directive TVA, les autorités françaises n'ont pas sollicité de dérogation de la part de la Commission. Certains États membres ont cependant obtenu des dérogations pour fixer les plafonds du régime de la franchise en base à des niveaux inférieurs à ceux appliqués en France.

Le niveau du plafond de la franchise en base générale en France est le second plus élevé parmi les 28 États membres de l'Union européenne, derrière le Royaume-Uni (114 397 €), et plus de deux fois plus haut que la moyenne non pondérée qui s'établit à 32 000 €.

Tableau n° 20 : Plafond de la franchise en base dans l'Union européenne en 2015

État membre	Plafond de la franchise en base (en €)
Royaume-Uni	114 397
France	82 200
Irlande	75 000
Lettonie	50 000
Slovénie	50 000
Slovaquie	49 790
Roumanie	49 780
Lituanie	45 000
Italie	40 000
Pologne	37 333
Rép. Tchèque	36 476
Malte	35 000
Croatie	30 344
Autriche	30 000
Bulgarie	25 565
Luxembourg	25 000
Hongrie	20 144
Allemagne	17 500
Estonie	16 000
Chypre	15 600
Belgique	15 000
Portugal	12 500
Grèce	10 000
Finlande	8 500
Danemark	6 696
Espagne	0
Pays-Bas	0
Suède	0
Moyenne non pondérée	32 065

Source : Commission européenne (pour les États non membres de la zone euro, conversion de la valeur du plafond à la date du 15 avril 2015).

La pertinence de ce type de mesure peut faire l'objet d'un débat. Elle vise à alléger et à simplifier les règles de gestion et le poids de l'impôt pour les microentreprises et est donc de nature à favoriser leur développement. Cependant, elle empêche ces entreprises de déduire la TVA sur leurs achats, ce qui peut porter préjudice aux petites entreprises en croissance ou dont l'activité fait appel à beaucoup d'intrants. Il est à noter que les entreprises ont toujours la possibilité de revenir au régime normal.

Si l'incidence budgétaire de l'existence des franchises en base est imparfaitement connue³⁹⁶, elle peut être estimée à environ 550 M€, ce montant n'incluant pas le coût d'application (nettement supérieur) du régime général de franchise en base.

Sur la base de l'évaluation du coût de ces revalorisations mentionnée dans le tome I de l'*Évaluation des voies et moyens*, et sans prise en compte de l'ouverture du droit à déduction pour les assujettis qui perdraient le bénéfice de la franchise en base, l'abaissement du seuil de franchise en base à son niveau de 2008 (80 000 €) pourrait représenter une recette supplémentaire située dans une fourchette de 80 à 90 M€.

Sur la base des mêmes hypothèses, et sous réserve d'une évaluation beaucoup plus fine, un abaissement du plafond à 40 000 € (soit un niveau encore supérieur à celui de la moyenne européenne) permettrait de dégager une recette supplémentaire de 2,2 à 2,4 Md€. Un peu plus de 22 000 entreprises sortiraient du dispositif. Si le plafond était porté à 32 000 €, soit la moyenne non pondérée au sein de l'Union européenne, 20 000 entreprises supplémentaires seraient concernées sur un total de 807 095 entreprises bénéficiaires.

Tableau n° 21 : Répartition du nombre de déclarants bénéficiant de la franchise en base en fonction de leur chiffre d'affaires

	CA<32 000	32 000<CA<40 000	40 000>CA<82 200
Autoentrepreneurs	241 988	5 068	5 374
Microentreprises	308 285	9 339	12 579
Autres	214 038	6 314	4 110
Total	764 311	20 721	22 063
En % du total	94 %	3 %	3 %

Source : DGFIP (revenus 2013).

La diminution du plafond de la franchise en base relève de la compétence du législateur national.

³⁹⁶ Une partie des dispositifs est classée en dépense fiscale, notamment ceux dont les plafonds dérogent aux plafonds généraux (avocats et avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, cession de droits de propriété intellectuelle à l'exception des architectes...).

III - La suppression des taux réduits inefficaces

Le rendement budgétaire de la TVA doit être prioritairement amélioré en renforçant son efficacité, c'est-à-dire en sécurisant la recette légalement due, en élargissant son assiette et en supprimant les dispositifs dérogatoires inefficaces. L'augmentation générale des taux de TVA, si elle augmente de façon spontanée le rendement de l'impôt, ne saurait être privilégiée compte tenu du niveau déjà très élevé des prélèvements obligatoires en France, à moins de l'assortir d'une baisse d'autres impôts considérés comme plus pénalisants pour l'activité économique.

Le CPO présente néanmoins les différentes options que sont les scénarios d'augmentation générale des taux ainsi que la suppression de l'ensemble des taux réduits. Les simulations sont effectuées à l'aide du « point TVA » estimé par la direction générale du Trésor.

Pour l'année 2015, la valeur du point de TVA « total » peut être estimée à partir du « modèle TVA » de la DG Trésor à 10 Md€. Une augmentation d'un point de tous les taux de TVA (taux normal à 21 %, taux intermédiaire à 11 %, taux réduit à 6,5 % et taux super-réduit à 3,1 %) représente une recette supplémentaire théorique de 10 Md€³⁹⁷.

Estimation du point TVA pour 2015 (en Md€)

	2,1%	5,5%	10,0%	20,0%	Total
Point TVA total	0,5	2	1,25	6,25	10

Lecture : une augmentation d'un point du taux normal (20 %) rapporte une recette supplémentaire de 6,25 Md€.

Note : Il s'agit de l'estimation sous-jacente à la trajectoire de finances publiques associée au programme de stabilité pour les années 2015 à 2018.

Source : DG Trésor.

³⁹⁷ Ce point TVA est une estimation statique qui ne tient pas compte d'éventuels effets sur la consommation ou sur les comportements de marges des entreprises liés à un changement de la TVA.

A - Des scénarios d'augmentation des taux

1 - L'augmentation générale des taux

Trois scénarios d'augmentation générale des taux ont fait l'objet d'une simulation à titre indicatif pour en estimer l'impact budgétaire.

Tableau n° 22 : Rendement budgétaire de trois scénarios d'augmentation générale des taux

	<i>(En Md€)</i>
Scénario d'augmentation générale des taux	Rendement
Suppression du taux intermédiaire	12,5
Relèvement du taux normal au niveau de la moyenne UE (21,9 %)	11,3
Alignement du taux moyen pondéré avec celui de l'UE (17,9 %)	31,0

Source : CPO.

a) La suppression ou le relèvement progressif du taux intermédiaire

Un taux intermédiaire, qui a juridiquement le caractère d'un second taux réduit, a été instauré à compter du 1^{er} janvier 2012 à 7 % et porté à 10 % à partir du 1^{er} janvier 2014.

Les principaux biens et services admis aux taux intermédiaire de 10 % sont :

- les médicaments autres que ceux remboursés par la Sécurité sociale,
- l'hébergement dans les hôtels,
- le transport de voyageurs,
- le traitement des déchets,
- Les services d'aide à la personne et de restauration,
- Les travaux dans les logements.

Le taux intermédiaire a vocation à se rapprocher progressivement du taux normal. Un relèvement de trois points identique à celui qui a été effectué en 2014 rapporterait une recette supplémentaire de 3,75 Md€.

La suppression du taux intermédiaire et la taxation de son assiette actuelle au taux normal dégagerait une recette supplémentaire de l'ordre de 12,5 Md€, soit une incidence sur le taux de prélèvements obligatoires de 0,6 point de PIB.

b) L'alignement du taux normal sur la moyenne européenne

L'alignement du taux normal de TVA sur la moyenne européenne en 2015 (21,9 %), soit une augmentation de 1,9 point du taux normal,

produirait une recette supplémentaire de 11,3 Md€ représentant 0,5 point de PIB. L'incidence nette sur le solde des administrations publiques serait néanmoins inférieure d'environ 15 %, puisqu'une partie de la recette supplémentaire serait en réalité payée par les administrations publiques (médicaments notamment).

c) L'alignement du taux moyen pondéré sur la moyenne européenne

Le taux moyen pondéré de TVA au niveau européen est de 17,9 % en 2013, alors qu'il n'est que de 14,8 % en France. L'écart de 3,1 points représente environ 30 Md€ de recettes de TVA à structure de taxation inchangée (sans remise en cause des exonérations ou des franchises en base).

L'alignement sur le taux moyen pondéré européen imposerait un effort de rendement supplémentaire de l'ordre de 1,5 point de PIB. Le tableau suivant simule une répartition possible de l'augmentation de rendement attendue. Le taux normal est ainsi porté de 20 à 21 % ; le taux intermédiaire est supprimé et son assiette est intégrée à celle du taux normal ; le taux réduit est doublé pour le porter à 11 %. Le taux super-réduit serait cependant maintenu à son niveau actuel, notamment parce que les administrations publiques en sont les principaux bénéficiaires.

2 - La suppression de l'ensemble des taux réduits

L'existence d'un taux unique de TVA est peu fréquente à l'étranger, en particulier en Europe. Le Danemark, souvent cité, applique un taux normal unique à 25 % et aucun taux réduit. Un taux zéro est cependant appliqué sur certains biens et services, comme le transport intracommunautaire de voyageurs ou certaines publications périodiques.

Au sein de l'OCDE, les exemples de taux unique sont plus nombreux. Il s'agit en particulier de l'Australie, du Canada, de la Corée du Sud, du Mexique, d'Israël et de la Nouvelle-Zélande) mais ces pays appliquent également souvent un taux zéro à certains produits. Seuls le Chili et le Japon disposent d'un taux unique de TVA, respectivement à 19 %³⁹⁸ et à 8 %, sans usage de taux zéro.

³⁹⁸ Ambassade de France au Chili, service économique, « Le système fiscal chilien », avril 2014.

Toutes choses égales par ailleurs³⁹⁹, la suppression des taux réduits conduirait à une recette supplémentaire annuelle de 50 Md€ ce qui aboutirait à une augmentation de 33 % pour un total de 204 Md€. Cette suppression aurait pour effet d'augmenter le taux de prélèvements obligatoires de 2,4 points, le portant à 47,3 %. L'impact positif sur le solde des administrations publiques serait inférieur d'environ 7,5 Md€ (soit 43 Md€) puisqu'une partie de la TVA supplémentaire serait payée par les administrations publiques.

Tableau n° 23 : Évaluation du rendement supplémentaire de TVA lié à une suppression de l'ensemble des taux réduits

(En Md€)

	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec suppression des taux réduits	Rendement supplémentaire
Taux normal (20%)	129,3	204,2	+74,9
Taux intermédiaire (10%)	12,8	0	-12,8
Taux réduit (5,5%)	10,7	0	-10,7
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0	-0,9
Total	153,7	204,2	+50,4
En % du PIB	7,2 %	9,6 %	+2,4 %

Source : CPO.

Du point de vue macroéconomique, cette mesure correspondrait à une hausse de 5 points du taux moyen pondéré de TVA et entraînerait des effets récessifs. Les effets de la hausse globale d'un point de PIB de TVA avaient été évalués en 2010 par le modèle *Mésange* partagé entre l'Insee et la direction générale du Trésor⁴⁰⁰. Les projections indiquent que, dès la première année, l'augmentation des prix à la consommation s'accompagne d'une réduction du salaire réel net et d'un renchérissement du coût réel du travail. La mesure présente également un effet récessif qui s'accroît à long terme : le PIB diminue de 0,3 point la première année et de 1 point au bout de cinq ans. À long terme, le choc de TVA induit une réduction du revenu disponible des ménages (-1,5 point), du PIB (- 0,8 point) et de l'emploi (-124 000 emplois). Ces conclusions ont été

³⁹⁹ Le calcul de l'incidence budgétaire de la suppression de l'ensemble des taux réduits peut être obtenu à partir, d'une part, de la répartition du rendement de la TVA par taux, reconstituée à partir des comptes nationaux (y compris les fractions affectées à la sécurité sociale) et, d'autre part, par la valeur du point de TVA reconstitué par la DG Trésor.

⁴⁰⁰ Caroline Klein, Olivier Simon, « Le modèle *Mésange* réestimé en base 2000 », INSEE, Direction des études et synthèses économiques, Document de travail, 2010.

confirmées par une étude réalisée en 2013 pour le compte de la Commission européenne par l'*Institute for advanced studies* et *CPB Netherlands*⁴⁰¹.

3 - La suppression de l'ensemble des taux réduits à rendement constant

La convergence de l'ensemble des assiettes vers un taux nominal unique à rendement et taux de prélèvements obligatoires constants aboutirait à abaisser le taux nominal de TVA de 5 points, pour le ramener à un taux pivot de 15 %. Ce taux d'équilibre est cohérent avec le taux moyen pondéré de TVA calculé par la DG Trésor (14,8 %).

La convergence des taux de TVA autour d'un taux unique de 15 % aurait un impact très faible sur le solde des administrations publiques (moins de 0,5 Md€) puisque la baisse du taux normal serait compensée par la hausse des taux applicables aux assiettes taxées à des taux réduits. Cependant, la répartition de l'incidence de la mesure entre sous-secteurs d'administrations publiques pourrait être défavorable aux administrations de sécurité sociale, notamment en raison de la soumission des médicaments remboursés au taux normal pivot de 15 %.

L'étude du CPB précitée considère que cette mesure, qui augmente nettement le taux de taxation sur les assiettes aujourd'hui soumises à des taux réduits, aurait un effet légèrement récessif pour l'économie, mais avec des effets sectoriels variés : négatifs pour les secteurs de l'agriculture, des industries peu qualifiées, pour les transports et pour les administrations publiques ; positif pour les autres secteurs. Ces effets pourraient être neutralisés par les bénéfices tirés par la réduction de la charge administrative induite par la simplification de la structure des taux (-20 %).

B - Des suppressions justifiées au cas par cas

Compte tenu des enjeux qui s'attachent à chacune des mesures dérogatoires, la suppression de l'ensemble des taux réduits apparaît comme une hypothèse d'école. Il semble donc préférable de raisonner au

⁴⁰¹ Institute for advanced studies / CPB Netherlands, « A study on the economic effects of the current VAT rates structure », Final report, TAXUD/2012/DU/323, 2013. Les évaluations macroéconomiques de cette étude sont réalisées à partir du modèle Worldscan. Dans ce modèle, la consommation est prise comme un tout. Or certaines consommations ne seraient pas touchées par un relèvement général des taux réduits.

cas par cas et d'identifier parmi les dispositifs dérogatoires ceux qui sont les moins justifiés.

Une première approche consiste à comparer la France avec les autres pays s'agissant du taux appliqué à un bien considéré.

Tableau n° 24 : Principaux taux applicables par secteur d'activité dans les principaux États membres de l'UE (2014)

Secteur	BE	DK	DE	ES	FR	IT	NL	AT	UK
Produits alimentaires	6	25	7	4	5,5	4	6	10	0
	12		19	10	10	10			20
	21				20				
Livres	6	25	7	4	5,5	4	6	10	0
	21			21	20	22			
Presse	0	0	7	4	2,1	4	6	10	0
	6	25		21	20				
	21								
Logements et logements sociaux	12	25	19	4	5,5	4	21	20	20
	6				20	10			5
Rénovation et réparation de logements privés	21	25	19	10	10	10	6	20	5
	6				20				
Hôtellerie	6	25	7	10	10	10	6	10	20
Services de restauration	12	25	19	10	10	10	6	10	20
Services de soins à domicile	21	25	19	21	5,5	exo	21	20	20
					10				

Source : Eurostat.

Ainsi, la France se singularise souvent par rapport à ses partenaires européens (hors Espagne et Italie) avec un taux réduit faible sur les livres, la presse, les logements sociaux et les services de soin à domicile.

Une seconde approche consiste à évaluer chacun des taux réduits dérogatoires bénéficiant à un secteur ou à un territoire à l'aune des quatre critères suivants :

- leur efficacité économique ;
- leur éventuelle finalité « tutélaire », c'est-à-dire leur vocation à encourager ou à décourager la consommation d'un bien ou d'un service ;
- leur impact budgétaire ;
- leur caractère plus ou moins redistributif.

Plusieurs taux réduits ne semblent répondre à aucun de ces critères de façon satisfaisante. Le critère budgétaire doit être examiné avec une particulière attention dans la mesure où il a été démontré que la TVA ne

constituait pas un outil d'incitation économique ou de redistribution efficace. Un juste équilibre doit être trouvé avec les objectifs tutélaires poursuivis par la puissance publique pour certaines catégories de biens ou de services.

**Tableau n° 25 : Les dix principales dépenses fiscales de TVA
(taux réduits) en PLF pour 2016**

(En M€)

Dépense fiscale	Montant
Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des logements	3 280
Taux de 10 % pour les ventes à consommer sur place (hors boissons alcooliques)	2 350
Taux de 2,10% pour les médicaments remboursables et les produits sanguins	2 460
Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des habitations	1 120
Taux de 5,5 % pour certaines opérations (livraisons à soi-même d'opérations de construction, livraisons à soi-même de travaux de rénovation, ventes, apports, etc.) et taux de 10 % pour les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien	1 630
Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (taux normal à 8,5% et taux réduit à 2,1%)	1 370
Taux de 10 % pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations, et taux de 5,5% pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré	789
Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	800
Taux de 5,5 % pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées	710
Taux de 10 % pour la fourniture de logements dans les hôtels	670

Source : CPO. Projet de loi de finances pour 2016, tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens.

Le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des logements est le plus coûteux pour les finances publiques (3,28 Md€). Son efficacité économique n'est pas démontré et il présente clairement un profil anti-redistributif. Le taux applicable à ces travaux est supérieur dans quatre des huit pays étudiés.

De même, les taux de 10 % pour les ventes à consommer sur place et pour la fourniture de logements dans les hôtels représentent un coût très élevé (3,02 Md€⁴⁰²) alors que l'impact de la diminution du taux est faible sur l'emploi dans le secteur et les prix de ces biens et services. Cette mesure présente de la même façon un profil clairement anti-redistributif.

Une évaluation systématique de l'ensemble des mesures fiscales dérogatoires relatives à la TVA devrait en tout état de cause être réalisée par le Gouvernement dans le cadre d'une mise à jour du rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011. Cette évaluation devrait tenir compte des autres dispositifs budgétaires ou fiscaux existants en faveur d'un secteur donné. Des conséquences devraient en être tirées en matière de suppression de dispositifs de taux dérogatoires. Cette faculté relève du seul législateur national.

CONCLUSION

La TVA n'est pas un instrument d'incitation économique et de redistribution efficace. Elle doit par conséquent être recentrée sur vocation budgétaire, d'autant plus que son potentiel de rendement reste insuffisamment exploité.

Plutôt que de procéder à une augmentation générale du taux normal ou des taux réduits, susceptible de nuire, au moins à court terme, à l'activité économique, le potentiel de la TVA peut être relevé « à taux constants » en renforçant l'efficacité de cet impôt.

Le CPO a examiné les différentes options possibles pour dynamiser les recettes de TVA sans se prononcer toutefois sur l'affectation des ressources ainsi dégagées.

Le renforcement de l'efficacité de la TVA passe tout d'abord par une sécurisation de la recette légalement due, c'est-à-dire celle qui devrait en tout état de cause être collectée compte tenu du droit en vigueur. L'administration fiscale dispose de moyens nouveaux pour prévenir, détecter et lutter contre les différents types de fraude ; elle doit les utiliser complètement en liaison étroite avec l'autorité judiciaire, qui dispose également d'instruments efficaces comme la poursuite du délit de blanchiment de fraude fiscale, et les administrations fiscales des autres États membres. Certaines propositions innovantes mises en place dans

⁴⁰² 2,35 Md€ pour les ventes à consommer sur place et 0,71 Md€ pour la fourniture de logements.

d'autres pays européens, comme la déclaration électronique d'achats, devraient faire l'objet d'un examen attentif.

Une réflexion plus approfondie doit également être conduite à l'échelle européenne mais aussi nationale sur les conditions dans lesquelles la TVA due doit être prélevée sur les activités de commerce en ligne qui bouleversent le cadre traditionnel de calcul et de collecte de l'impôt. Le cadre juridique applicable aux ventes à distance, aux petits envois et aux prestations de services fournies par la voie électronique est à cet égard très insuffisant. La proposition formulée par la commission des finances Sénat d'un « prélèvement à la source », même si elle présente a priori des difficultés, notamment d'ordre technique, mériterait d'être étudiée plus avant.

La TVA a été conçue pour s'appliquer à l'assiette la plus large possible afin de garantir sa neutralité. Demeurent pourtant de nombreuses exonérations dont le bien-fondé est insuffisamment évalué à l'instar de celle, coûteuse pour le budget de l'État (0,4 Md€), bénéficiant aux services à la personne. De plus, même si une remise en cause d'une telle disposition serait neutre pour le solde des administrations publiques, la question de l'assujettissement de certaines activités publiques concurrentielles peut être posée. Une baisse du plafond de la franchise en base, actuellement fixé à 82 000 €, au niveau de la moyenne européenne (32 000 €), sans pénaliser excessivement les entreprises concernées, dégagerait un surplus de recettes non négligeable pour le budget de l'État (au moins 2 Md€).

Enfin, les mesures dérogatoires portant sur les taux de TVA applicables à certains biens ou services méritent une attention toute particulière compte tenu du coût important qu'elles représentent pour les finances publiques (au moins 48 Md€ par an). Chacune d'entre elles doit faire l'objet d'un examen à l'aune de quatre critères portant sur leur coût budgétaire, leur efficacité économique, leur finalité et leur caractère plus ou moins redistributif. Au moins deux dispositifs, étudiés de façon approfondie par le CPO et représentant un montant total de 6,3 Md€, n'ont pas démontré leur efficacité d'un point de vue économique, ne répondent à aucun objectif tutélaire légitime et présentent un profil clairement antiredistributif : le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements et le taux de 10 % bénéficiant aux hôtels-café-restaurants.

La plupart des pistes d'amélioration du rendement de la TVA suggérées par le Conseil relève de la compétence du législateur national et non de l'Union européenne.

Conclusion

La TVA occupe une place majeure dans le système des prélèvements obligatoires en France et constitue l'une des principales réalisations de l'Union européenne en matière d'harmonisation fiscale. Plus de soixante ans après sa création, elle affiche un bilan contrasté. Le principe d'un impôt sur la consommation à paiement fractionné et donnant lieu à un droit à déduction pour les opérateurs économiques a été adopté par la quasi-totalité des pays.

Conçue pour pallier les défauts des anciennes taxes sur production et la consommation auxquelles elle s'est substituée dans les années 1950-1960, la TVA a été construite autour de trois objectifs fondateurs, à savoir la simplicité, le rendement budgétaire et la neutralité, entendue à la fois au sens fiscal et au sens économique, c'est-à-dire du point de vue de l'efficacité productive.

Toutefois, l'évolution du droit, concomitant au bouleversement de la nature des échanges économiques, et l'utilisation de cet impôt à des fins de politique économique, l'ont en partie éloigné de ces principes.

Le rendement de la TVA, bien que toujours dynamique et à même de financer plus d'un tiers des dépenses de l'État, s'avère néanmoins fragilisé par les différents phénomènes de fraude et l'ampleur des dispositifs dérogatoires qui portent à la fois sur le champ des opérations taxables et les taux applicables. Il existe un potentiel de rendement largement inexploité que met en évidence la part limitée, en France, de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires, en comparaison des autres pays européens et de l'OCDE.

La TVA taxe la « matière vivante » que constituent les transactions entre les entreprises elles-mêmes et entre les entreprises et les consommateurs finaux. Dans un contexte où la nature des échanges évolue à un rythme accéléré, la TVA doit être adaptée, tant du point de vue du droit que de la gestion de l'impôt par l'administration. L'essor du commerce en ligne, qui constitue un vecteur de fraude croissant, ou encore celui de l'économie collaborative qui atteint le principe de neutralité fiscale en rendant plus floue la distinction entre l'activité économique des entreprises et celle des particuliers, illustrent les défis d'adaptation de cet impôt aux évolutions économiques et sociétales.

Or les procédures de décision de l'Union européenne ne semblent pas suffisamment réactives pour répondre à cette mutation des échanges. Le cadre juridique souffre, sur le plan institutionnel, d'un déséquilibre entre un législateur européen relativement immobile du fait de la règle de

l'unanimité et une Cour de justice qui tente de poursuivre seule l'ambition d'une TVA harmonisée. Dans un contexte où l'hétérogénéité des systèmes de TVA s'est accrue entre États membres, la jurisprudence de la Cour reste insuffisante pour adapter le droit de l'Union européenne de la TVA ; du fait de sa complexité, elle peut même parfois alimenter l'insécurité juridique.

L'exigence de sécurité juridique est pourtant d'autant plus importante pour la TVA qu'il s'agit d'un impôt dont les redevables sont également les collecteurs pour le compte de l'État : abstraction faite des rémanences de TVA, les entreprises ne doivent pas supporter la réalité de la charge fiscale. La simplicité de gestion de l'impôt pour les assujettis est donc une nécessité, tout particulièrement pour celles – exportatrices ou importatrices – qui interagissent avec les deux réseaux chargés du recouvrement de la TVA que sont l'administration fiscale et celle des douanes.

Dans la continuité du rapport du Conseil des impôts de 2001, le CPO souhaite réaffirmer que, *a fortiori*, dans un contexte de crise des finances publiques, la couverture des dépenses publiques doit demeurer l'objectif prioritaire de la TVA.

Sa faible efficacité comme stabilisateur automatique et comme instrument de soutien à l'emploi dans un secteur donné en fait un instrument de politique économique inadéquat, d'autres instruments fiscaux et budgétaires pouvant mieux remplir cette fonction. L'efficacité économique de ces différents taux réduits sectoriels devrait faire l'objet d'évaluations. Par ailleurs, si certains taux réduits peuvent parfois se justifier pour des raisons historiques d'accessibilité des biens et des services concernés ou pour des raisons tutélaires légitimes, la TVA n'est pas adaptée à la poursuite d'un objectif de redistribution contrairement, par exemple, à l'impôt sur le revenu.

En outre, les exonérations et les taux réduits ont aujourd'hui un faible impact redistributif car l'effet plutôt régressif du taux intermédiaire tend à compenser partiellement le faible effet progressif du taux réduit à 5,5 %. De plus, l'avantage absolu moyen procuré par chaque taux réduit est toujours supérieur pour le 10^{ème} décile par rapport au 1^{er} décile, même pour les biens et les services pour lesquels le taux réduit est redistributif.

Plutôt qu'une augmentation générale des taux qui risquerait de pénaliser l'activité, à tout le moins à court terme, l'amélioration du rendement de la TVA passe par un renforcement de son efficacité. Il s'agit d'abord et avant tout de sécuriser la recette légalement due en poursuivant les efforts en matière de lutte contre la fraude et en assurant

un meilleur recouvrement de l'impôt dû sur les nouvelles formes d'échanges en ligne.

La nécessaire amélioration du rendement de la TVA appelle également un réexamen de la pertinence des dispositifs dérogatoires à la fois en termes d'assiette et de taux réduits. Le CPO a exploré les différentes modalités de limitation du champ de certaines exonérations non justifiées et de la franchise en base. Il a également examiné les possibilités de réduction du champ auquel s'appliquent des taux réduits en analysant leur coût budgétaire, leurs effets distributifs et leur efficacité économique. Certains d'entre eux qui ne bénéficient qu'à certaines catégories d'opérateurs économiques sans avoir démontré leur efficacité et ne poursuivent aucun objectif tutélaire légitime poursuivi par les pouvoirs publics devraient être remis en cause. Il s'agit en particulier des taux réduits bénéficiant aux hôtels-cafés-restaurants et à la rénovation des logements privés.

La suppression des taux réduits inefficaces doit constituer une priorité d'autant plus nécessaire que la France y a davantage recours que ses principaux partenaires européens et que la TVA constitue une ressource indispensable dans un contexte de finances publiques contraint.

Annexes

Annexe n° 1 : Description du modèle TVA, de la décomposition des recettes de TVA théorique entre agents et de l'estimation de la valeur du point TVA

1. La nécessité d'un modèle pour estimer la TVA théorique

La TVA est collectée tout au long de la chaîne de production mais ne porte en réalité que sur le consommateur final. Ainsi, chaque transaction soumise à la TVA donne lieu à un versement de TVA de l'acheteur vers le vendeur : c'est la TVA « super-brute », collectée par les vendeurs. Cependant les recettes nettes de l'État correspondent en réalité :

- à la TVA brute (185,5 Md€ en 2013) reversée par les entreprises, c'est-à-dire la TVA qu'elles ont collectée sur leur production, minorée de la TVA qu'elles ont payée sur leurs charges ;
- minorée par les remboursements et dégrèvements (49,2 Md€ en 2013) versés aux entreprises lorsque celles-ci ne peuvent pas directement déduire la TVA sur leurs charges.

Du fait de ce mode de collecte particulier, il n'est pas possible d'observer directement la décomposition par agent de l'origine des recettes de TVA. En effet :

- la législation, et plus précisément le code général des impôts, définit le taux de TVA applicable à chaque transaction et permet certes de connaître la TVA « super-brute » collectée. Néanmoins, selon la nature de l'acheteur du bien, les conséquences en termes de déductibilité de TVA en amont de la chaîne de production varient, ce qui se répercute sur la TVA nette ;
- les déclarations de TVA déposées par les entreprises renseignent sur la TVA collectée à chaque taux, la TVA déductible et la TVA effectivement déduite par les entreprises assujetties avant qu'elles ne reversent la TVA à l'État. Cependant, elles ne décomposent pas la TVA déductible par taux et ne précisent pas la nature des acheteurs.

Ces différentes raisons rendent nécessaire une analyse supplémentaire pour « reconstituer » la « chaîne » de TVA. Celle-ci est effectuée grâce au modèle TVA.

2. Détails sur le fonctionnement du modèle TVA

Dans un premier temps, le modèle TVA détermine le montant de TVA « super-brute » collectée sur chaque transaction grâce à une analyse de la législation à un niveau fin de désagrégation. Puis, dans un second temps, il détermine le montant de TVA rémanente en croisant :

- l'information sur l'acheteur, notamment sa qualité d'assujetti ou non ;
- l'information sur le bien vendu car certains produits sont exclus du droit à déduction : on parle alors de « vecteurs d'exclusion » (VE) ;
- l'information sur les exonérations car les entreprises supportent des rémanences à hauteur de la part de leur chiffre d'affaires exonéré : on parle ici proratas de non-déductibilité (PND).

Le modèle suppose par ailleurs que la consommation finale (des ménages et administrations publiques) est intégralement rémanente. Il en est de même pour les autres dépenses (consommations intermédiaires et investissement) des secteurs non assujettis.

Enfin, pour les secteurs en principe autorisés à déduire la TVA sur leurs achats, la consommation intermédiaire (respectivement l'investissement) rémanente est estimée à partir des matrices d'intrants de l'Insee :

$$CI_{i}^{\text{Produit } i} = \sum_{\text{Branche } j} PND_j (CI_j^i - VE_j^i) + VE^i$$

3. Limites des estimations produites

Quelques limites fragilisent les estimations présentées à partir de cette méthode. Le modèle TVA sur lequel reposent les résultats n'exerce aucun traitement spécifique pour tenir compte des entreprises et professions libérales exerçant sous le régime de la franchise en base. Celui-ci permet en effet aux personnes concernées (c'est-à-dire des entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas un certain seuil, réévalué chaque année) de ne pas facturer de TVA à leurs clients. En contrepartie, ils ne peuvent pas déduire la TVA sur leurs charges. Cela se rapproche donc du régime de l'exonération. Pour autant, les professionnels concernés représentent souvent des petites structures, peu comparables au reste des acteurs économiques. En général, l'assujettissement à la TVA représenterait pour eux un coût administratif non négligeable, qui excèderait très probablement le bénéfice retiré de la déductibilité de la TVA sur les intrants.

De même, le régime du remboursement forfaitaire agricole n'est pas pris en compte. Il permet pourtant aux agriculteurs dont l'exploitation n'excède pas une taille critique de ne pas facturer de TVA. Ceux-ci sont en outre dédommagés de la TVA sur leurs intrants, *via* un remboursement forfaitaire dépendant du montant de leurs ventes (les taux de remboursement sont également revus annuellement).

4. **Estimations des recettes liées à l'augmentation d'un point de TVA**

a. **Estimation de la valeur générale du point TVA**

La décomposition comptable de la TVA théorique par agent et par catégorie permet d'estimer le rendement du « point TVA », c'est-à-dire le montant des recettes qui découleraient de l'augmentation d'un point de chacun des taux de TVA. Cette estimation nécessite un recalage de la TVA théorique sur les recettes réelles qui consiste à appliquer aux différents montants issus du modèle TVA le ratio TVA théorique sur TVA collectée.

Le « modèle TVA » de la DG Trésor détermine les recettes nettes de TVA théoriques. Ce calcul statistique s'effectue en plusieurs étapes : la première consiste à établir une TVA « super-brute » qui correspond à la somme de la TVA théoriquement acquittée par l'ensemble de la chaîne économique avant toute prise en compte des mécanismes de déductibilité ; la seconde vise ensuite à estimer la TVA déductible sur les intrants pour aboutir *in fine* aux recettes nettes.

b. **Estimation de la valeur du point TVA sur les importations**

La méthode développée par Heitz et Rini (2006)⁴⁰³ a été appliquée au modèle TVA. Elle vise à mesurer non seulement les importations qui sont directement consommées (par exemple les voitures japonaises) mais aussi les intrants importés qui rentreront dans le processus de production domestique (par exemple le moteur étranger d'une voiture produite en France). Par ailleurs, la méthode a pu être améliorée dans la mesure où l'Insee publie désormais un tableau d'entrée et sortie (TES) symétrique qui permet de relâcher une hypothèse centrale de Heitz et Rini (2006)

⁴⁰³ « Une nouvelle lecture de la contribution du commerce extérieur à la croissance » (Heitz B. et Rini G., *Trésor Éco* n°6, décembre 2006).

selon laquelle le contenu en imports d'un produit donné est le même quel que soit son emploi (consommation finale par les ménages, consommations intermédiaires des entreprises, exportations). Le calcul est affiné avec l'utilisation, pour chaque produit, d'un contenu en imports spécifique à chaque emploi.

Cette estimation présente néanmoins des limites :

- d'abord, comme toute estimation du « point TVA », il s'agit d'une analyse statique réalisée sans bouclage macroéconomique et ne tenant pas compte d'éventuels effets de comportements en cas de hausse de la TVA ;
- ensuite, la méthode présentée ne permet de corriger qu'une partie des flux de commerce international. En effet, on comptabilise bien le fait que la TVA sur un moteur étranger dans une voiture française porte sur une importation, mais on considère que la TVA sur un moteur produit en France, exporté, puis réimporté ensuite sous forme de voiture est intégralement de la TVA sur les imports alors qu'elle vient en réalité partiellement de production domestique. On surestime donc à ce titre le poids des importations dans l'assiette de la TVA ;
- enfin, les calculs sont réalisés sur les dernières données disponibles ce qui implique d'utiliser des données de plusieurs « millésimes » des comptes nationaux (2010 pour le TES symétrique, 2012 pour la répartition des assiettes entre les différents taux de TVA).

Annexe n° 2 : Précisions méthodologiques sur la mesure des effets distributifs de la TVA en coupe et dans une perspective de cycle de vie

Méthodologie de la mesure des effets distributifs de la TVA en coupe

En coupe, l'impact distributif de la TVA est mesuré grâce au module « taxes indirectes » du modèle « Ines » (Insee-DREES). Le module s'appuie sur les données de l'enquête « Budget de famille » 2011 de l'Insee, qui renseigne de façon détaillée sur les dépenses de consommation des ménages ainsi que sur leurs revenus. Ces données ont été recalées sur les agrégats adéquats pour refléter les grandeurs macroéconomiques de 2013. Le modèle simule pour chaque poste de consommation, à un niveau de détail fin, le montant de TVA payé par les ménages en tenant compte des taux applicables à chaque poste en 2014. C'est donc la législation de l'année 2014 qui est appliquée aux données, recalées pour refléter les grandeurs macroéconomiques de l'année 2013.

Quelle que soit la grandeur à laquelle est ramené le montant de TVA payé par les ménages (revenu ou consommation), les ménages sont classés selon leur niveau de vie, plutôt que selon leur niveau de consommation.

Le niveau de vie correspond au revenu disponible rapporté au nombre d'unité de consommations du ménage, permettant ainsi de tenir compte du fait qu'il existe des « économies d'échelle » concernant la consommation. L'échelle d'équivalence retenue pour les unités de consommation (UC) est celle proposée par l'OCDE : le premier individu adulte du ménage compte pour une UC, les autres individus de 14 ans et plus pour 0,5 UC, et les enfants de moins de 14 ans pour 0,3 UC. Il s'agit de l'échelle la plus couramment utilisée par l'Insee et Eurostat.

Le modèle « Ines » et son module de taxation indirecte

Le modèle de microsimulation « Ines », développé par la DREES et l'Insee, permet d'évaluer l'impact budgétaire et redistributif de réformes possibles de nombreux prélèvements et prestations sociales : prestations familiales, allocations logement, minima sociaux, cotisations et contributions sociales, impôt sur le revenu...

Il s'appuie sur un échantillon de 100 000 ménages, contenant plus de 1 000 informations sur chaque individu, construit à partir de l'enquête « Revenus fiscaux et sociaux ». Pour chaque ménage sont calculés les prélèvements qu'il acquitte et les prestations qu'il perçoit, selon sa composition familiale, l'activité de ses membres, son revenu imposable... L'échantillon est représentatif de la population vivant en France métropolitaine dans un logement ordinaire (logement non collectif). Le modèle appréhende ainsi la diversité et la complexité des situations réelles des Français.

Le module de taxation indirecte d'« Ines », développé en 2014, permet de simuler pour chaque ménage du modèle les montants de taxes indirectes : taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), taxe sur les assurances et accises sur les tabacs et alcools. Les données de consommation sont imputées dans le modèle par pseudo-appariement avec les données de l'enquête « Budget de famille » 2011 (BDF).

Ce module permet ainsi d'évaluer le caractère redistributif des différents prélèvements indirects, et de simuler l'effet de réformes les concernant, par exemple une modification des taux de TVA. Les effets mis en évidence sont contemporains, sans ajustement des comportements dynamiques de consommation ou d'épargne des ménages, ni prise en compte des mécanismes d'indexation des salaires et prestations en cas de variation des prix.

Un document de travail de la DREES, à paraître en 2015, détaillera la méthode de construction du module de taxation indirecte, en insistant sur les grands choix méthodologiques opérés.

Source : DREES

Méthodologie de la mesure des effets distributifs de la TVA dans une perspective de cycle de vie

Le département des études économiques (DEE) de l'Insee a réalisé un travail novateur permettant de mesurer les effets distributifs de la TVA sur le cycle de vie⁴⁰⁴. Ce travail est en effet entrepris pour la première fois sur données françaises.

Il n'existe pas en France, au sujet de la consommation des ménages, de données en « panel », c'est-à-dire suivant un ensemble de ménages au cours du temps. Il est toutefois possible, afin d'appréhender les comportements des ménages sur le long terme, d'utiliser une même enquête répétée plusieurs fois dans le temps. C'est la méthodologie utilisée par l'INSEE dans le cadre de son étude. Six vagues de l'enquête « Budget de famille » sont ainsi utilisées : 1984, 1989, 1995, 2000, 2006 et 2011. Les loyers imputés des ménages propriétaires de leur logement sont intégrés à l'analyse. Ils correspondent à la valeur locative de marché pour les biens considérés.

L'absence de données de panel signifie que l'on ne peut pas réellement suivre un même ménage au cours du temps. Il est toutefois possible de reconstituer des trajectoires de revenus, de consommation et de TVA payée par les ménages, grâce aux données contenues dans les six vagues successives utilisées de l'enquête « Budget de famille ».

L'auteur de l'étude procède pour ce faire en deux temps. Tout d'abord sont estimées des trajectoires moyennes, en fonction de l'âge, pour le revenu, la consommation et la TVA payée par les ménages. L'effet de l'âge est isolé d'une part de celui de l'année considérée et de celui la cohorte, d'autre part, de l'effet de la composition familiale⁴⁰⁵.

Ces trajectoires moyennes en fonction de l'âge sont elles-mêmes informatives (*cf. infra*), mais ne suffisent pas à rendre compte de l'impact de la perspective de cycle de vie sur la mesure des effets distributifs de la TVA, l'âge n'étant bien sûr pas l'unique source de variabilité du revenu entre ménages et au cours du temps. Une fois les trajectoires moyennes évaluées, l'auteur de l'étude est ainsi amené à reconstituer des trajectoires individuelles (c'est-à-dire au niveau du ménage) pour le revenu et la TVA payée.

⁴⁰⁴ S. Georges-Kot, « Annual and lifetime incidence of the value-added tax in France », Document de travail de l'Insee G2015/12, 2015.

⁴⁰⁵ La composition familiale est en effet liée à l'âge, or les variables d'intérêt – revenu, consommation, TVA payée – sont elles-mêmes liées à la composition familiale puisque celles-ci sont mesurées au niveau du ménage.

La dynamique de la composante inobservée propre à chaque ménage – c'est-à-dire l'écart entre trajectoire individuelle et trajectoire moyenne – est alors modélisée⁴⁰⁶. Il n'est pas possible d'observer directement cette dynamique au niveau du ménage, puisque l'on ne dispose pas de données de panel et qu'on ne suit donc pas les ménages au cours du temps. Il est toutefois possible d'estimer de façon globale, c'est-à-dire sur l'ensemble des ménages, certains paramètres relatifs à la dynamique des trajectoires individuelles. Une fois ces paramètres globaux connus, il est possible de revenir au niveau individuel en simulant conjointement une trajectoire de revenu et de TVA payée pour chaque ménage⁴⁰⁷.

Les résultats issus de la première étape (estimation des trajectoires moyennes de revenu, de consommation et de TVA payée en fonction de l'âge) sont intéressants en tant que tels. Ils font notamment apparaître que les profils en fonction de l'âge diffèrent pour la consommation et la TVA payée, ce qui implique que la structure de consommation varie en fonction de l'âge. Plus précisément, les profils de consommation par taux de TVA montrent que la part de consommation imposée à taux réduit ou exonérée augmente avec l'âge (par exemple nourriture, services de santé), comme l'avait mis en avant le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires en 2008, tandis que la part imposée au taux normal ou intermédiaire diminue.

Les trajectoires issues de la seconde étape permettent d'évaluer la redistributivité de la TVA mesurée sur le cycle de vie, et de la comparer à celle mesurée pour une année donnée. Le tableau n°18 présente des mesures d'inégalités et de redistributivité, d'une part, pour l'échantillon initial (avant simulation des trajectoires et pour une année donnée) en colonnes 1-2, d'autre part, sur les trajectoires simulées (pour une année donnée en colonnes 3-4 et sur le cycle de vie en colonnes 5-6).

⁴⁰⁶ Il est supposé que cette composante inobservée évolue selon un certain processus temporel, avec notamment l'existence d'une dépendance entre les composantes inobservées pour un même ménage à deux périodes successives. La modélisation s'effectue conjointement pour le revenu et la TVA payée par les ménages.

⁴⁰⁷ L'auteur de l'étude souligne que Bourguignon et al. (2004) ont pu, en utilisant la même méthode, comparer les résultats obtenus grâce aux trajectoires simulées à des résultats obtenus directement grâce à des données de panel, et que la dynamique réelle des revenus a bien été capturée par la méthode employée. F. Bourguignon, C. Goh et D. Kim (2004), Estimating individual vulnerability to poverty with pseudo-panel data, *Policy Research Working Paper Series* n° 3375, Banque mondiale.

Annexe n° 3 : Effets redistributifs des taux réduits

Tableau n° 26 : Poids de la consommation de chaque décile rapporté au poids de la consommation pour l'ensemble des ménages, pour les principales opérations imposées à 5,5 % et à 10 %

Décile	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Poids dans l'assiette à 5,5 %
Produits alimentaires et boissons											
Pain et céréales, produits à base de céréales	1,28	1,28	1,21	1,19	1,13	1,05	1,00	0,92	0,85	0,71	17,3%
Viande	1,15	1,07	1,16	1,18	1,15	1,10	0,99	0,94	0,90	0,77	22,2%
Poissons et fruits de mers (hors poissons surgelés et conserves)*	0,69	0,78	0,93	0,99	1,02	0,95	0,98	1,05	1,06	1,17	4,4%
Poissons surgelés, conserves de poisson et fruits de mer	1,00	1,06	0,98	1,22	1,07	1,00	1,06	0,95	0,91	0,92	2,3%
Lait, fromage et œufs	1,14	1,18	1,10	1,16	1,10	1,10	1,05	0,97	0,89	0,75	13,0%
Huiles et graisses (hors margarine)	1,13	1,38	1,28	1,30	1,23	1,00	1,03	0,86	0,76	0,71	1,6%
Fruits frais (fruits à noyaux, baies, fruits tropicaux), fruits séchés	0,99	0,98	0,93	1,03	0,95	1,02	1,01	1,01	1,02	1,01	3,1%
Autres fruits, fruits au sirop	1,08	1,26	1,16	1,08	1,15	0,96	0,96	0,98	0,90	0,83	2,7%
Légumes	1,18	1,10	1,07	1,16	1,05	1,08	1,03	0,95	0,87	0,85	9,0%
Sucre, confiture, chocolat etc. hors sucreries et confiseries	1,13	1,19	1,11	1,12	1,09	1,10	1,13	0,94	0,89	0,73	2,5%
Autres produits alimentaires	1,27	1,12	1,15	1,12	1,12	1,00	1,08	0,91	0,85	0,82	3,2%
Café, thé et boissons non alcoolisées	1,25	1,24	1,18	1,18	1,09	1,00	1,01	0,93	0,89	0,76	9,0%
Biens culturels											
Cinéma, théâtres, salles de concert, etc.	0,74	0,81	0,53	0,66	0,82	0,91	0,75	0,97	1,08	1,76	2,6%
Livres (y compris e-books)	0,92	0,57	0,65	0,58	0,76	0,69	0,93	1,05	1,02	1,80	3,5%
Autres											
Factures d'eau*	0,89	1,13	1,10	1,16	1,09	1,05	0,98	1,00	0,95	0,85	3,4%

* L'ensemble de l'assiette pour cette catégorie n'est pas concernée par le taux réduit à 5,5 %.

Décile	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Poids dans l'assiette à 10 %
Biens et services relativement plus consommés par les ménages aisés											
Restauration hors cantines	0,76	0,70	0,76	0,74	0,80	0,92	0,97	1,10	1,20	1,34	31,3%
Services d'hébergement	0,61	0,50	0,46	0,67	0,78	0,86	1,09	1,05	1,42	1,46	8,2%
Horticulture	0,41	0,96	0,68	0,86	0,97	0,98	1,15	1,02	1,17	1,19	7,4%
Musées, jardins zoologiques et similaires	0,44	0,23	0,68	0,42	0,57	1,13	0,59	1,35	1,55	1,58	0,6%
Services de transport par air*	1,45	0,77	0,69	0,41	0,32	0,62	0,67	1,24	1,19	1,77	5,2%
Biens et services relativement plus consommés par les ménages modestes											
Services de transport (hors transport par air)	1,59	1,28	1,19	0,98	0,83	0,92	0,91	0,82	0,84	1,06	15,2%
Cantines*	1,22	1,24	1,05	1,05	1,01	1,05	1,15	0,99	0,85	0,80	14,4%
Services de télévision et de radiodiffusion*	1,13	0,99	1,05	1,12	1,14	1,07	0,96	0,98	0,92	0,88	10,1%
Achat de combustibles solides	0,49	1,21	1,54	1,39	1,20	0,93	1,42	0,98	0,82	0,52	1,7%
Produits pharmaceutiques à ingurgiter et traitants*	1,14	1,19	1,15	1,25	0,86	1,01	0,87	0,99	0,84	0,98	3,4%

* L'ensemble de l'assiette pour cette catégorie n'est pas concernée par le taux réduit à 5,5 %.

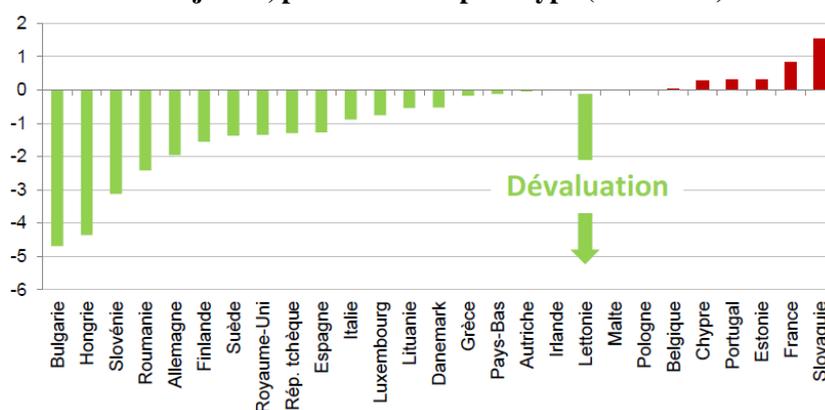
Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (INSEE-DREES), enquête Budget de famille 2011.

Note : Une case grisée indique que le décile consacre au bien ou service considéré une part de dépenses de consommation supérieure à la moyenne.

Lecture : La consommation de services de restauration constitue 31,3 % de l'assiette imposée au taux intermédiaire à 10 %. Le poids de la consommation de services de restauration dans la consommation du dernier décile est 1,34 fois plus élevé que le poids de la consommation de services de restauration dans la consommation de l'ensemble des ménages tous déciles confondus.

Annexe n° 4 : Les dévaluations fiscales menées dans l'Union européenne

Graphique n° 37 : Intensité des dévaluations fiscales en % de la valeur ajoutée, pour une entreprise type (2006-2014)⁴⁰⁸



Source : O. Passet, « Concurrence fiscale en Europe : la relance des hostilités », Xerfi Synthèse, 2013.

⁴⁰⁸ Soit une entreprise-type dont les salaires représentent 50 % de la valeur ajoutée et le résultat net avant impôt 15 % de la valeur ajoutée. Le CICE n'a pas été pris en compte en France pour la réalisation du graphique.

Tableau n° 27 : Principaux ajustements fiscaux assimilables à une dévaluation fiscale réalisés dans l'UE

	Taux de TVA	Taux de cotisations employeurs	Taux d'impôt sur les sociétés
Allemagne	Majoration de 3 pts du taux normal à 19 % en 2007	Les cotisations chômage baissent de 3,25 à 1,4 % de 2006 à 2009, baisses moins que compensées par des hausses des autres régimes	Baisse du taux de l'impôt fédéral sur les sociétés de 25 % à 15 % pour les revenus de 2008
Danemark	Stable à 25 %	Stable à 0 %	Baisse de 3 pts du taux de l'impôt sur les sociétés en 2007 à 25 % ; baisse programmée de 3 pts entre 2013 et 2017
Espagne	Majoration de 2 pts en 2010 puis de 3 pts en 2013 à 21 %	Baisse d'un demi point des cotisations chômage entre 2006 et 2009	Baisse de 35 % à 30 % du taux de l'IS de 2006 à 2008
Finlande	Majoration de 1 pt en 2010 à 23 % puis de 1 pt en 2013 à 24 %	Baisse de 1,7 pts des cotisations employeurs de 2008 à 2010 (notamment vieillesse)	Baisse graduelle du taux de l'IS de 26 % en 2011 à 20 % en 2014
Grèce	Majoration de 4 pts du taux normal en 2010 à 23 % et de 2 pts du taux réduit de 2009 à 2011 à 6,5 %	Stabilité des cotisations employeurs jusqu'en 2010, puis hausse d'1/2 pt en 2011 des cotisations chômage	Hausse de 6 pts du taux de l'IS de 2006 à 2008 puis baisse de 15 pts de 2008 à 2011, puis hausse de 6 pts en 2013
Italie	Majoration du taux normal de 1 pt en 2012 puis 1 pt en 2013 à 22 %	Stable	Baisse de 5,9 pts du taux de l'impôt sur les sociétés en 2008 à 31,4 %
Pays-Bas	Majoration de 2 pts du taux normal en 2012 à 21 %	Quasi-stabilité de 2007 à 2011	Baisse de 4 pts du taux de l'IS en 2007 à 25,5 %
Royaume-Uni	Majoration de 2,5 pts du taux normal en 2011	Stable	Baisse graduelle du taux de l'IS de 30 % en 2008 à 20 % en 2015
Suède	Stable à 25 %	Stable	Baisse graduelle du taux de l'IS de 28 % en 2010 à 22 % en 2013
Bulgarie	Stable à 20 %	Décroue continue des cotisations de 2006 à 2010 : allègement des régimes chômage et retraite de l'ordre de 7 pts du salaire brut	Baisse de 5 pts en 2007 à 10 %
Hongrie	Majoration de 5 pts du taux normal en 2009 puis de 2 pts en 2012 à 27 %	Forte décroue graduelle des cotisations patronales de 2006 à 2012 : refonte complète des taux et des assiettes de l'ensemble des régimes	Baisse de 0,7 pt à 20,8 % en 2010
Lituanie	Majoration de 1 pt du taux normal en 2009 puis de 2 pts en 2010 à 21 %	Baisse de 2,9 pts des cotisations entre 2007 et 2008	Baisse de 4 pts entre 2006 et 2008, à 15 %
République tchèque	Majoration de 1 pt du taux normal en 2010 puis de 1 pt en 2013 à 21 %	Baisse d'un point des cotisations entre 2008 et 2009 (maladie et maternité)	Baisse de 5 pts entre 2007 et 2010, à 19 %
Roumanie	Majoration de 5 pts du taux normal en 2010 à 24 %	Décroue des cotisations de 2006 à 2009, de plus de 5 pts, santé et chômage notamment	Stable à 10 %
Slovénie	Majoration de 2 pts du taux normal en 2014 à 22 %	Baisse d'environ 3 pts des cotisations entre 2006 et 2009	Baisse graduelle de 9 pts entre 2006 et 2014 à 16 %

Source : Passet (2013).

Annexe n° 5: Résultats des simulations de basculement d'assiette réalisées dans le cadre du Haut conseil pour le financement de la protection sociale

Allègement uniforme de 2 points, comportement spontané des marges

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)		
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans
Scénario de financement																								
Mésange																								
Sans compensation	0,3	0,4	0,5	0,4	0,5	0,6	-0,1	-0,1	0,0	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,5	0,6	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	140	142	135
Prélèvement générique	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,3	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	63	56	51
TVA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,2	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1	49	47	60
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	-0,2	0,0	0,0	-0,5	-0,4	-0,3	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	61	61	60
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																								
e-mod.fr																								
Sans compensation	0,3	0,3	0,4	0,3	0,4	0,5	-0,1	0,0	0,1	0,5	0,6	0,6	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,2	-0,3	-0,3	129	134	134
Prélèvement générique	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,0	-0,1	0,2	0,1	0,1	79	77	68
TVA	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,1	0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	53	51	48
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,0	0,0	-0,2	-0,6	-0,5	-0,5	-0,1	-0,2	-0,5	0,2	0,2	0,1	85	66	28
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	-0,4	-0,4		-0,4	-0,4		0,2	0,1		-0,7	-0,5		-0,8	-0,7		-0,8	-0,7		0,0	0,0		89	54	
Nemesis																								
Sans compensation	0,6	0,8	1,0	0,6	0,8	1,0	0,4	0,4	0,4	0,3	0,5	0,7	0,8	1,0	1,1	0,7	0,9	1,1	-0,2	-0,1	0,0	175	214	250
Prélèvement générique	0,0	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	-0,4	-0,3	-0,2	-0,2	-0,1	0,0	-0,3	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,2	53	71	97
TVA	0,1	0,2	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,0	0,0	-0,2	-0,1	0,0	0,2	0,2	0,3	45	57	75
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,1	-0,1	0,1	0,1	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,2	0,0	-0,1	-0,2	-0,2	-0,4	-0,3	-0,2	-0,4	0,0	0,1	-0,1	57	57	0
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																								

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement uniforme de 2 points, ajustement des prix de 50% la première année

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)			
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	
Échéance																									
Scénario de financement																									
Mésange																									
Sans compensation	0,4	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	-0,1	-0,1	-0,1	146	154	135
Prélèvement générique	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,2	-0,3	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,1	0,1	59	60	46	
TVA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,1	53	53	62		
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	0,1	-0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	-0,1	0,0	0,0	-0,5	-0,4	-0,3	-0,5	-0,4	-0,3	0,1	0,2	0,2	67	70	58	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)																									
e-mod.fr																									
Sans compensation	0,3	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,0	0,1	0,1	0,7	0,8	0,7	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,3	-0,3	-0,3	127	140	139	
Prélèvement générique	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,2	-0,2	-0,2	-0,2	0,1	0,0	-0,1	0,1	0,1	0,1	77	81	72	
TVA	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,1	0,1	0,3	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	52	53	49	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,1	0,0	0,2	0,2	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2	0,2	-0,1	-0,5	-0,5	-0,5	0,0	-0,2	-0,5	0,2	0,2	0,1	88	74	28	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	-0,2	-0,1		-0,1	0,0		0,2	0,3		-0,2	0,0		-0,6	-0,6		-0,6	-0,6		0,0	0,0		46	41		
Nemesis																									
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	1,0	0,4	0,4	0,3	0,0	0,3	0,7	0,6	0,9	1,1	0,5	0,7	1,1	-0,3	-0,2	0,0	143	186	245	
Prélèvement générique	-0,2	0,0	0,2	-0,2	0,0	0,2	0,2	0,3	0,2	-0,6	-0,5	-0,2	-0,4	-0,2	0,0	-0,5	-0,3	0,0	-0,1	0,0	0,1	21	43	92	
TVA	-0,1	0,0	0,2	-0,1	0,0	0,2	0,2	0,2	0,2	-0,3	-0,2	0,1	-0,4	-0,2	0,0	-0,4	-0,3	0,0	0,0	0,1	0,4	14	31	70	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,1	0,3	0,3	0,2	-0,4	-0,2	-0,1	-0,5	-0,3	-0,5	-0,5	-0,4	-0,4	-0,1	0,0	-0,1	26	30	-5	
CSG (sans rattrapage direct des salaires)	0,0	0,3	0,6	0,0	0,3	0,6	0,3	0,4	0,3	-0,4	-0,1	0,3	-0,3	0,0	0,3	-0,4	-0,1	0,3	-0,1	0,1	0,4	71	111	174	

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement dégressif, point de sortie des allègements Fillon à 2,09 SMIC

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)			
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	
Échéance																									
Scénario de financement																									
Mésange (comportement spontané de marges)																									
Sans compensation	0,4	0,5	0,6	0,5	0,6	0,7	-0,1	-0,1	0,0	0,5	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,7	0,7	0,8	-0,1	-0,1	-0,1	177	179	171	
Prélèvement générique	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	-0,2	-0,1	-0,2	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,1	0,2	96	89	83	
TVA	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	81	80	92	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,0	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	-0,1	0,1	0,1	-0,4	-0,3	-0,2	-0,4	-0,3	-0,2	0,1	0,2	0,2	95	95	92	
e-mod.fr (comportement spontané de marges)																									
Sans compensation	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	-0,1	0,0	0,0	0,6	0,6	0,5	0,3	0,4	0,4	0,5	0,5	0,4	-0,2	-0,2	-0,3	159	163	155	
Prélèvement générique	0,1	0,1	0,0	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	0,3	0,2	0,1	-0,2	-0,2	-0,2	0,2	0,1	-0,1	0,2	0,2	0,2	102	99	84	
TVA	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,1	0,3	0,3	0,2	-0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0	63	61	55	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	0,1	0,0	-0,1	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,1	0,2	0,1	0,0	-0,2	-0,5	-0,5	-0,5	0,0	-0,2	-0,5	0,3	0,2	0,2	117	90	43	
Nemesis (ajustement des prix à 50% la première année)																									
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	0,9	0,4	0,4	0,4	0,1	0,3	0,7	0,6	0,9	1,1	0,5	0,8	1,1	-0,3	-0,1	0,0	150	191	249	
Prélèvement générique	-0,2	0,0	0,2	-0,2	0,0	0,2	0,4	0,4	0,4	-0,6	-0,5	-0,2	-0,4	-0,2	0,0	-0,5	-0,3	0,0	-0,1	0,1	0,2	27	48	96	
TVA	-0,1	0,0	0,2	-0,1	0,0	0,4	0,4	0,4	0,4	-0,3	-0,2	0,1	-0,4	-0,2	0,0	-0,4	-0,2	0,0	0,1	0,2	0,4	20	35	75	
CSG (rattrapage à 50% des salaires à 5 ans)	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,1	0,2	0,2	0,2	-0,4	-0,2	-0,1	-0,5	-0,3	-0,3	-0,5	-0,4	-0,4	0,0	0,1	0,1	32	35	0	

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Allègement « bas salaires » avec supplément d'allègement au niveau du SMIC et point de sortie à 1,75 SMIC.

Variable macroéconomique	PIB*			PIB marchand*			Solde extérieur**			Investissement des entreprises*			Revenu des ménages*			Consommation des ménages*			Solde des APU**			Emploi salarié (en milliers)			
	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	3 ans	5 ans	10 ans	
Échéance																									
Scénario de financement																									
Mésange (comportement spontané de marges)																									
Sans compensation	0,6	0,7	0,8	0,7	0,8	0,9	-	-	0,0	0,6	0,8	0,8	0,7	0,9	1,0	0,9	0,9	1,0	-	-	-0,1	298	303	288	
Prélèvement générique	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	219	213	201	
e-mod.fr (comportement spontané de marges)																									
Sans compensation	0,4	0,3	0,2	0,4	0,4	0,3	-	-	-0,1	0,7	0,6	0,4	0,4	0,4	0,5	0,6	0,6	0,5	0,0	0,0	-0,1	215	222	216	
Prélèvement générique	0,2	0,1	0,0	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	0,2	0,0	-	-0,1	-0,1	0,3	0,2	0,0	0,3	0,3	0,3	143	143	130	
Nemesis (ajustement des prix à 50% la première année)																									
Sans compensation	0,4	0,7	0,9	0,4	0,7	0,9	0,3	0,3	0,2	0,1	0,3	0,6	0,7	0,9	1,2	0,5	0,8	1,1	-	-	0,1	157	199	258	
Prélèvement générique	-	0,0	0,2	-	0,0	0,2	0,3	0,3	0,2	-	-	-0,2	-	-0,1	0,1	-	-	0,1	0,0	0,1	0,3	34	55	105	

* Ecart au compte central en % **Ecart au compte central en point de PIB

Annexe n° 6 : Liste des principales mesures sectorielles d'exonérations de TVA non classées en dépenses fiscales

	Description
1	Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière
2	Prestations réalisées dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs
3	Ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation, sauf si le droit à déduction a été ouvert lors de leur achat
4	Soins dispensés aux personnes par des professions médicales ou paramédicales réglementées dans la limite du plafond de 60.000€
5	Frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés
6	Soins dispensés aux personnes dans les établissements privés d'hébergement de personnes âgées
7	Livraisons, commissions courtages portant sur les organes, le sang et le lait humains
8	Transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés
9	Prestations de service et livraison de biens des établissements d'enseignement primaire, secondaire et supérieur, publics, privés et à distance, de l'enseignement technique et professionnel, de l'enseignement et de la formation professionnelle agricole, de la formation professionnelle continue
10	Cours ou leçons particuliers relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif dispensés par des personnes directement rémunérées par leurs élèves
11	Prestations de service réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs
12	Prestations de services et livraisons de biens par des organismes légalement constitués sans but lucratif et à gestion désintéressée chargés des poursuivre des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale
13	Travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs de guerre
14	Prestations de service et livraisons de biens relevant du service universel postal
15	Livraison de biens qui ne sont pas des terrains à bâtir
16	Livraison d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans
17	Opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif et présentant un but social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée lorsque les prix pratiqués sont homologués ou que les prix ne sont pas susceptibles de distordre la concurrence, ainsi que toutes les recettes de manifestations de bienfaisance et de soutien dans la limite de six manifestations par an
18	Prestations de services et livraisons de biens des lieux de vie et d'accueil des personnes handicapées
19	Ventes portant sur des articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (régime à option)
20	Services indispensables à l'utilisation des biens meubles ou immeubles fournis à leurs membres par des personnes morales transférant gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble
21	Services rendus à leurs adhérents par les groupements de personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA
22	Octroi et négociation de crédits

	Description
23	Négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties, ainsi que la gestion des garanties de crédits
24	Opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce à l'exception du recouvrement des créances
25	Opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies à l'exception des monnaies et billets de collection
26	Opérations autres que celles de garde et de gestion
27	Gestion des OPCVM
28	Opérations relatives à l'or autres que celles relatives à l'or industriel
29	Opérations d'assurance et de réassurance
30	Livraison des timbres fiscaux et des timbres poste
31	Location de terres et de bâtiments à usage agricole
32	Location d'immeuble résultant d'un bail conférant un droit réel
33	Location de terrains non aménagés et de locaux nus
34	Locations ou concessions de droits
35	Locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à l'usage d'habitation, à l'exclusion des hôtels de tourisme, des villages de vacances et des résidences de tourisme, des prestations effectuées de manière habituelle, à des prestations réalisées par des professionnels
36	L'organisation des jeux de hasard soumis au prélèvement sur les jeux
37	Le produit de l'exploitation de la loterie ou des paris
38	Droits d'entrée des manifestations sportives soumises à l'impôt sur les spectacles
39	Opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien d'affrètement et de location portant sur les navire de commerce en haute mer, les bateaux pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer
40	Opérations portant sur les équipements de bateaux ci-dessus, y compris les engins et filets pour la pêche maritime
41	Opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien d'affrètement et de location portant sur les aéronefs civils, à l'exclusion de ceux ne desservant que la France métropolitaine
42	Opérations portant sur les équipements des aéronefs ci-dessus
43	Livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux et aéronefs et prestations de service et cargaison, y compris bateaux de guerre
44	Transports aériens et maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités ou départements d'outre-mer, ainsi que certains transports ferroviaires internationaux de voyageurs
45	Transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins 10 personnes
46	Prestations de transport de biens effectués à destination ou en provenance des Açores ou de Madère
47	Livraisons d'or aux instituts d'émission

	Description
48	Prestations de service réalisées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques sur la partie des prestations exécutées hors de la Communauté européenne
49	Acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'œuvres d'art d'objets de collection ou d'antiquités
50	Activités administratives, sociales, éducatives, culturelles et sportives des personnes morales de droit public lorsque le non assujettissement n'entraîne pas de distorsion de concurrence
51	Importations d'organes, sang et lait humains ;
52	Importations de devises, billets de banque et monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des billets et monnaies de collection
53	Importation d'or, sous toutes ses formes, importé par les instituts d'émission
54	Importation des navires, aéronefs, objets incorporés, engins et filets pour la pêche maritime
55	Importation des produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur commercialisation importés par les entreprises de pêche maritime
56	Importation des prothèses dentaires importées par les dentistes ou prothésistes dentaires
57	Importations de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid
58	Réimportation, par la personne qui les a exportés, de biens dans l'état où ils ont été exportés et qui bénéficient de la franchise des droits de douane, ou qui en bénéficieraient s'ils étaient soumis à des droits de douane ;
59	Radoubs, réparations et transformations des navires français à l'étranger à l'exception de celles de ces opérations qui portent sur des bateaux de sport ou de plaisance.
60	Ventes et importations de riz dans le département de la Réunion
61	Ventes résultant de l'application des articles L. 128-4 à L. 128-7 du code rural et de la pêche maritime relatifs à la mise en valeur agricole des terres incultes, des terres laissées à l'abandon et des terres insuffisamment exploitées de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane ;
62	Exonération, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane, les opérations immobilières effectuées, en vue de l'accession à la propriété rurale, par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural mentionnées au troisième alinéa de l'article L128-7 du code rural et de la pêche maritime, ainsi que par les sociétés d'intérêt collectif agricole, qui ont bénéficié d'un agrément préalable avant le 28 décembre 1969, date de publication de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969. Pour les acquisitions, le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement dans l'acte, ou au pied de l'acte, par ces sociétés de procéder dans un délai de cinq ans au morcellement des terres en vue de leur cession à de petits exploitants agricoles. En cas d'inobservation de cet engagement, les taxes non perçues lors de l'acquisition sont exigibles à première réquisition
63	Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, exonération des ventes et les livraisons à soi-même des produits de fabrication locale analogues à ceux dont l'importation dans les départements susvisés est exemptée en vertu des dispositions qui précèdent ;
64	Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière
65	Exclusion de la TVA des marges commerciales postérieures à la fabrication ou à l'importation des tabacs manufacturés

Source : code général des impôts ; Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011).