

COMMUNAUTÉ ECONOMIQUE EUROPEENNE

---

COMMISSION

---

Direction générale de la concurrence

Direction « problèmes fiscaux »

**RAPPORT GENERAL**  
**DES SOUS-GROUPES A, B ET C**

créés pour examiner différentes possibilités

en vue d'une

**harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires**

Janvier 1962

**RAPPORT GENERAL**  
**DES SOUS-GROUPES A, B ET C**

*créés pour examiner différentes possibilités*

*en vue d'une*

**harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires**

Ce Rapport a été établi en collaboration avec des experts fiscaux gouvernementaux des six pays de la Communauté Economique Européenne pour permettre à la Commission, conformément à l'article 99 du Traité de Rome, d'examiner de quelle façon les législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun et de faire, dans ce domaine, des propositions au Conseil des Ministres. Il expose les différentes possibilités surtout d'un point de vue technique sans faire de choix pour un système ou un autre comme base d'une harmonisation et sans lier ni les Gouvernements nationaux, ni la Commission.

TABLE DES MATIERES DU  
RAPPORT GENERAL DES SOUS-GROUPES  
A, B ET C

	Page
<u>"Aperçu du rapport général des sous-groupes A, B et C"</u>	
<u>PARTIE I : "Introduction générale aux rapports des sous-</u> <u>groupes A, B et C"</u>	
A. Objectif de l'harmonisation de la taxe sur le chiffre d'affaires et mandats des sous-groupes	1
B. Composition et réunions des sous-groupes	2
<u>PARTIE II : "Rapport du sous-groupe A"</u>	
A. Mandat	3
B. Grandes lignes de la réglementation examinée	3
C. Exposé des réglementations existant actuellement dans les six pays en matière de perception et de contrôle	4
D. Mode d'application de la réglementation proposée à l'importation de pays partenaires	9
E. Importation et transit de marchandises provenant de pays tiers	14
F. Mode d'application de la réglementation proposée à l'exportation des marchandises vers les pays membres	16
G. Opportunité de la réglementation en relation avec d'autres contrôles aux frontières	17
H. Appréciation récapitulative de la réglementation examinée	17

	Page
<u>PARTIE III : "Rapport préliminaire aux rapports des sous- groupes B et C"</u>	
A. Conditions générales requises pour un système de taxe sur le chiffre d'affaires	20
B. Aspect budgétaire en rapport avec les problèmes de l'harmoni- sation	26
C. Notion de biens imposables	27
D. Notion de livraisons et opérations assimilées	28
E. Prestations de services	29
F. Notions de biens d'investissement et de frais généraux	32
<u>PARTIE IV : "Rapport du sous-groupe B"</u>	
A. Mandat	36
B. Systèmes en vigueur en dehors des Etats membres qui ont été pris en considération lors de l'examen	36
C. Examen d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail	37
D. Examen d'une combinaison d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail avec une taxe perçue au stade du commerce de détail	61
E. Conclusions	62
<u>PARTIE V : "Rapport du sous-groupe C"</u>	
A. Mandat	68
B. Taxe à la production perçue au dernier stade de la production	69
C. Taxe à la production à paiements fractionnés	88
D. Taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.)	102
1. T.V.A. s'étendant jusqu'au commerce de détail	104
2. T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros	120
3. T.V.A. s'étendant jusqu'au dernier stade de la production	124
E. Conclusions	126

	Page
<u>PARTIE VI</u> : " <u>Comparaison des éléments les plus importants des divers systèmes étudiés par les sous-groupes B et C</u> "	138
<u>PARTIE VII</u> : " <u>Conséquences du passage d'un système de taxation à un autre</u> "	144
A. Structure et niveau des prix	145
B. Effets conjoncturels	148
C. Difficultés de transition dans le domaine de l'application technique du système	149
D. Recettes provenant de la nouvelle taxe	150
 <u>"Annexes"</u>	
A. Liste des personnes qui ont assisté aux réunions des sous-groupes	152
B. Liste des réunions des sous-groupes A, B et C	155
C. Aperçu de la "Purchase tax" et de l'"Impôt fédéral suisse sur le chiffre d'affaires"	156
D. Memorandum concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et sur les taux dans un système de taxe sur le chiffre d'affaires perçue au stade des grossistes	157

APERÇU DU  
RAPPORT GENERAL DES SOUS-GROUPES A, B ET C

PARTIE I : "Introduction générale aux rapports des sous-groupes A, B et C"

	Page
A. Objectif de l'harmonisation de la taxe sur le chiffre d'affaires et mandats des sous-groupes	1
B. Composition et réunions des sous-groupes	2

PARTIE II : "Rapport du sous-groupe A"

A. Mandat : Remplacement des contrôles physiques aux frontières politiques par des contrôles comptables à l'intérieur des Etats membres sans harmonisation des systèmes actuels	3
B. Grandes lignes de la réglementation examinée :	3
1. Importation : Déclaration, paiement et contrôle à l'intérieur du pays importateur	3
2. Exportation : Exonération et remboursement d'après la comptabilité de l'exportateur, sans contrôle aux frontières	3
C. Exposé des réglementations existant actuellement dans les six pays en matière de perception et de contrôle pour :	4
1. Transactions intérieures	5
2. Importations	6
3. Exportations	7
D. Mode d'application de la réglementation proposée à l'importation de pays partenaires :	9
1. Déclarations et paiements	9
2. Exigences à imposer aux comptabilités : Etablissement et conservation des factures - Renseignements que les factures doivent contenir -- Possibilités de fraudes	11

	Page
3. Coopération entre les administrations fiscales: Communication obligatoire par l'administration fiscale du pays exportateur à l'administration fiscale du pays importateur des renseignements trouvés dans les comptabilités des exportateurs	13
4. Importations consécutives à des transactions autres que les achats et les ventes	14
E. Importation et transit de marchandises provenant de pays tiers :	14
1. Importation provenant de pays tiers, le droit de douane étant acquitté dans le pays de destination	14
2. Importation provenant de pays tiers, le droit de douane étant acquitté dans un pays membre autre que le pays de destination	15
3. Marchandises expédiées d'un pays tiers vers un autre pays tiers via le territoire des pays membres	15
F. Mode d'application de la réglementation proposée à l'ex- portation des marchandises vers les pays membres : Véri- fication de l'exonération et du remboursement ne se fon- derait que sur un contrôle comptable chez l'exportateur complété par un échange de renseignements entre les admi- nistrations fiscales	16
G. Opportunité de la réglementation en relation avec d'autre contrôles aux frontières : Pas nécessaire d'attendre la suppression d'autres contrôles pour supprimer le contrôle physique aux frontières pour la taxe sur le chiffre d'af- faires	17
H. Appréciation récapitulative de la réglementation examinée : Pas d'harmonisation; taxes compensatoires forfaitaires main- tenues; incitation à l'intégration conservée; frontières fiscales pas supprimées; charges administratives alourdies pour importateurs et, dans certains pays, pour l'administra- tion. Cependant, cette réglementation permettrait les li- vraisons de marchandises d'un pays membre à un autre sans arrêt à la frontière. Appréciation divergente des avantages et inconvénients	17

	Page
<u>PARTIE III : "Rapport préliminaire aux rapports des sous- groupes B et C"</u>	20
A. Conditions générales requises pour un système de taxe sur le chiffre d'affaires :	20
1. Rationalité financière :	20
a) Abondance et constance des recettes avec des taux aussi faibles que possible	21
b) Frais de perception aussi faibles que possible	21
2. Neutralité concurrentielle :	22
a) Sur le plan international : Taxation à l'importation et détaxation à l'exportation	22
b) Sur le plan national :	22
- Eviter l'avantage résultant des concentrations des entreprises	22
- Etablir une charge fiscale égale pour des marchan- dises comparables	24
- Rendre la taxe facilement répercutable	24
- Application simple et égale de la taxe pour les en- treprises	24
3. Influence de la taxe sur les prix	25
4. Influence de la taxe sur la productivité	25
5. Conclusions	25
B. Aspect budgétaire en rapport avec les problèmes de l'har- monisation : Problème de l'attribution des recettes au pays d'origine ou de destination	26
C. Notions de biens imposables : En principe, tous les biens meubles corporels	27
D. Notion de livraisons et opérations assimilées	28
E. Prestations de services :	29
1. Généralités : Raisons de taxer les prestations de services	29

	Page
2. Classification des services selon l'opportunité d'une harmonisation : L'harmonisation ne devrait s'appliquer qu'à la taxation des prestations de services "influant sur les prix"	30
3. "Doublés impositions" et "non impositions" dans les systèmes actuels	31
F. Notions de biens d'investissement et de frais généraux :	
1. Biens d'investissement : Biens qui concourent directement ou indirectement à la fabrication ou à la distribution et dont la durée normale d'utilisation dépasse un an	32
2. Frais généraux : Dépenses qui concourent directement ou indirectement à la fabrication ou à la distribution des produits, mais qui ne portent ni sur les matières premières et matières assimilées, ni sur les biens d'investissement	34
<u>PARTIE IV : "Rapport du sous-groupe B"</u>	36
A. Mandat : Taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, combinée éventuellement avec une imposition des détaillants	36
B. Système en vigueur en dehors des Etats membres qui ont été pris en considération lors de l'examen	36
C. Examen d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail :	37
1. Personnes imposables : Producteurs et commerçants de gros pour les livraisons aux détaillants et derniers consommateurs. Ils sont obligatoirement enregistrés et reçoivent entre eux les livraisons en suspension de taxe. Les détaillants peuvent se faire enregistrer volontairement	37
2. Biens imposables : En principe, tous les biens meubles corporels	39

	Page
3. Régime applicable aux investissements et frais généraux:	39
a) Biens d'investissement (trois hypothèses) :	39
- Suspension de la taxe pour les livraisons de ces biens entre enregistrés: Pas d'effets cumulatifs, mesures compensatoires quasi exactes pour le commerce international; mais le taux serait élevé	39
- Exonération intégrale ou partielle de la taxe pour ces biens: Incitation à investir, mais difficulté d'établir la liste des biens exonérés et obligation de prévoir un taux de taxe plus élevé	39
- Imposition intégrale des biens d'investissements: Taux moins élevé mais effet cumulatif, mesures de compensation forfaitaires pour les échanges internationaux. C'est cette dernière hypothèse qui a été retenue par le sous-groupe.	39
b) Frais généraux: Même solution que pour les biens d'investissement, c'est-à-dire taxation intégrale	44
4. Régime applicable à la consommation propre	44
a) Prélèvements par des enregistrés pour les besoins de l'entreprise: Taxables si, en cas d'achat, il n'y avait pas droit à suspension de taxe	44
b) Prélèvements par des enregistrés pour les besoins privés: Taxables	45
5. Base d'imposition:	
En principe, prix pratiqué par un producteur ou commerçant de gros à un détaillant. Rectification en cas de vente directe à une personne privée soit par correction de la base d'imposition, soit par application d'un taux différent	45
6. Taux et exonérations:	
En principe, taux et exonérations sont fixés d'une façon autonome par les Etats. Estimation des taux pour conserver les recettes actuelles.	46

	Page
7. Enregistrement et contrôle :	47
a) En cas de maintien des frontières fiscales : Enregistrement sur registre public ou enregistrement non public avec un système de bons de commande ou d'attestations de l'enregistrement. Problème de la responsabilité solidaire des acheteurs et vendeurs.	48
b) En cas de suppression des frontières fiscales : Seule possibilité pratique : Enregistrement non public avec bons de commande ou attestations. Problème de contrôle.	49
8. Régime fiscal des prestations de services :	50
a) Services rendus à des producteurs et commerçants (trois hypothèses) :	50
- Suspension de la taxe pour des prestations de services rendues à des personnes enregistrées : Pas d'effets cumulatifs, pas d'incitation à l'intégration, mesures de compensation quasi-exactes pour les échanges, mais taux de la taxe élevé	50
- Exonération totale des prestations de services : Difficulté à établir la liste des prestations exonérées. Taux encore plus élevé	50
- Taxation intégrale des prestations de services rendues à des enregistrés : Taux moins élevé mais effet cumulatif, mesures compensatoires forfaitaires pour les échanges. C'est cette dernière hypothèse qui a été retenue par le sous-groupe	50
b) Régime applicable aux prestations de services ou aux livraisons de marchandises faites à des prestataires de services : Taxation intégrale	52
c) Taux applicable aux prestations de services	53
9. Echanges avec les pays tiers :	54
a) Exportations par des personnes enregistrées : Exonération + ristournes forfaitaires pour compenser la taxation des biens d'investissement, etc...	54

	Page
b) Exportations par des personnes non-enregistrées : Soit ristournes ou soit enregistrement volontaire de ces personnes	54
c) Importations par des enregistrés : Seulement droits compensatoires forfaitaires pour compenser la taxation des biens d'investissement, etc...	55
d) Importations par des non-enregistrés : Taxation + droits compensatoires forfaitaires	56
10. Echanges entre les pays membres :	57
a) En cas du maintien des frontières fiscales : Même situation qu'au point 9 ci-dessus	57
b) En cas de suppression des frontières fiscales :	57
- Livraisons effectuées par des enregistrés à d'autres enregistrés : Pas besoin de prendre des mesures de com- pensation. Possibilité d'avoir des taux de taxes dif- férents dans les divers pays mais problème de contrôle des enregistrements	57
- Livraisons effectuées par des enregistrés à des non- enregistrés : Imposition dans le pays d'origine. Pro- blème budgétaire et distorsions de concurrence	59
D. Examen d'une combinaison d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail avec une taxe per- çue au stade du commerce de détail : Difficultés pour certains pays de taxer les détaillants	61
E. Conclusions	62
<u>PARTIE V : "Rapport du sous-groupe C"</u>	68
A. Mandat :	
Taxe commune perçue au stade de la production combinée avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation. Taxe sur la valeur ajoutée commune, combinée, le cas échéant, avec une taxe perçue au stade de la commercialisation	68
B. Taxe à la production perçue au dernier stade de la production	69
1. Personnes imposables : Les derniers producteurs	

a) Notion de "producteur" : Actes et activités donnant la qualité de producteur	70
b) Enregistrement : Obligatoire pour tous les producteurs, volontaires pour les autres commerçants; problème des entreprises "mixtes"	71
c) Détermination du "dernier producteur" redevable de la taxe : La personne enregistrée qui vend à une personne non enregistrée	72
2. Opérations imposables : Les livraisons effectuées par des enregistrés à des non-enregistrés	72
3. Biens imposables : En principe, tous les biens meubles corporels	73
4. Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux :	73
a) Biens d'investissement : Taxables	73
b) Frais généraux : Taxables	74
5. Régime applicable aux prestations de services : Taxables mais peut-être à un taux moins élevé que celui prévu pour les livraisons de marchandises	74
6. Etendue de la suspension : Pour les livraisons de matières premières et matières assimilées entre enregistrés	75
7. Régime applicable à la consommation propre :	76
a) Prélèvements effectués par des enregistrés pour les besoins de l'entreprise : Pas taxés pour autant qu'il s'agisse de biens que le producteur aurait pu acquérir en suspension de taxe auprès d'autres enregistrés	76
b) Prélèvements effectués par des enregistrés pour des besoins personnels ou pour les besoins d'activités autres que celles de la production : Taxables	76
8. Base d'imposition : En principe, le prix de vente pratiqué par le dernier producteur pour ses livraisons au grossiste. Rectification en cas de vente directe du dernier producteur à une personne privée soit par correction de la base d'imposition, soit par application de taux différent	76
9. Enregistrement et contrôle : Nécessité de l'enregistrement des producteurs. Modalités pratiques de cet enregistrement	78

	Page
10. Taux et exonérations :	78
a) Taux différents dans les divers Etats	79
b) Taux commun modéré complété par une taxe autonome au stade de la commercialisation : Problèmes posés	79
11. Echanges avec les pays tiers :	81
a) Pour les enregistrés :	
- Exportation : Exonération + ristourne spéciale forfaitaire pour compenser la taxation des biens d'investissement, des prestations de services, etc...	81
- Importation : Suspension + droit compensatoire spécial forfaitaire	81
b) Pour les non-enregistrés :	
- Exportation : Remboursement de la taxe à la production + ristourne spéciale forfaitaire	81
- Importation : Taxation + droit compensatoire spécial forfaitaire	81
12. Echanges entre pays membres :	82
a) Dans le cas du maintien des frontières fiscales : Même situation qu'au point 11 ci-dessus	82
b) Dans le cas de la suppression des frontières fiscales (avec taux communs) :	82
- Livraisons effectuées par un enregistré d'un pays A à un enregistré d'un pays B : Suspension de la taxe mais problèmes de contrôle et de responsabilité solidaire	82
- Livraisons effectuées par un enregistré d'un pays A à un non-enregistré d'un pays B : Perception de la taxe en A. Problème de l'attribution des recettes à B	83
- Livraisons effectuées par un non-enregistré d'un pays A à un enregistré du pays B : Pour éviter une double taxation, il faut que le non enregistré en A se fasse enregistré volontairement	83

	Page
- Livraisons effectuées par un non-enregistré d'un pays A à un non enregistré d'un pays B : Perception de la taxe en A. Problème de l'attribution des recettes à B	83
13. Examen d'une combinaison d'une taxe commune perçue au dernier stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail : Nécessité d'un double enregistrement : Celui des "producteurs", celui des "grossistes"; source de confusion et complexité de l'application technique notamment pour les échanges internationaux	83
14. Examen d'une combinaison d'une taxe commune perçue au dernier stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade du commerce de détail : Problèmes de perception et de contrôle de la taxe sur les détaillants. Peu d'inconvénients pour les échanges internationaux	85
C. Taxe à la production à paiements fractionnés :	88
1. Personnes imposables : Tous les producteurs. Enregistrement inutile. Chaque assujetti paie la taxe sur les ventes mais déduit la taxe payée lors de ses achats de matières premières et matières assimilées. Problème des entreprises mixtes	88
2. Opérations imposables : Toutes les livraisons effectuées par les producteurs	89
3. Biens imposables : En principe, tous les biens meubles corporels	89
4. Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux : Taxables, pas de déductions prévues	89
5. Régime applicable aux prestations de services : Taxables, pas de déductions prévues	90
6. Régime des déductions :	90
a) Mode d'opérer les déductions : "base sur base" ou "impôt sur impôt"; avantages et inconvénients	90
b) Etendue et limites des déductions : Déductions physiques (matières premières et assimilées) admises seulement pour les productions taxables. Problème des entreprises mixtes	92

	Page
7. Consommation propre :	94
Prélèvements pour les besoins d'autres activités que celles de la production ou pour les besoins de la production dans les cas où il s'agit de biens qui n'auraient pas donné droit à des déductions en cas d'achat : Taxables	
Prélèvements pour les besoins privés : Taxables	94
8. Bas d'imposition : Prix pratiqué par les fabricants tout au long du circuit de fabrication. Rectification en cas de vente directe des producteurs à des personnes privées	94
9. Contrôle : Pas d'enregistrement. Evasions fiscales moins utiles et plus facilement repérables à cause du mécanisme des paiements fractionnés	95
10. Taux et exonérations :	95
a) Taux pourrait être assez élevé mais supportable à cause de la perception répartie sur tous les stades de la production	96
b) Exonérations : Problème; avantage à les réduire dans ce système	96
11. Echanges avec les pays tiers : Mécanisme de l'exonération à l'exportation et de la taxation à l'importation : Problème concernant l'exportation de produits exonérés à l'intérieur	98
12. Echanges entre pays membres :	99
a) En cas de maintien des frontières fiscales : Même situation qu'au point 11 ci-dessus	99
b) En cas de suppression des frontières fiscales (avec taux communs) :	99
- Livraisons effectuées par un producteur d'un pays A à un producteur d'un pays B : Recettes perçues proportionnellement à la valeur ajoutée dans chacun des pays. Problème pour attribuer la totalité des recettes au pays de consommation. Solutions envisagées	99
- Livraisons effectuées par un producteur d'un pays A à une personne autre qu'un producteur d'un pays B : Taxe perçue en totalité dans le pays A. Problème pour attribuer les recettes au pays de consommation.	100
- Livraisons effectuées par un commerçant d'un pays A à un producteur d'un pays B : Pour éviter une double taxation, le commerçant en A doit opter pour la qualité de producteur	100

- Livraisons effectuées par un commerçant d'un pays A à une personne autre qu'un producteur d'un pays B : Taxe perçue en totalité dans le pays A. Problème pour attribuer les recettes au pays de consommation

100

13. Examen d'une combinaison d'une taxe commune à paiements fractionnés perçue au stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail : La taxe autonome nécessiterait un enregistrement des producteurs et des grossistes et ferait perdre un des principaux avantages de la taxe à la production à paiements fractionnés (pas d'enregistrement)

100

14. Examen d'une combinaison d'une taxe commune à paiements fractionnés perçue au stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade du commerce de détail : Problèmes de perception et de contrôle de la taxe sur les détaillants. Peu d'inconvénients pour les échanges

101

D. Taxe sur la valeur ajoutée :

Taxe dont le paiement est fractionné entre tous les stades rentrant dans son champ d'application, dans ce sens qu'à chacun des stades la taxe n'est perçue que sur la valeur ajoutée à ce stade (déductions "physiques" et "financières")

102

1. T.V.A. s'étendant jusqu'au commerce de détail :

103

a) Personnes imposables : Tous les producteurs, commerçants et prestataires de services : simplification pour la détermination des redevables

103

b) Opérations imposables : Toutes les livraisons jusqu'au dernier stade et toutes les prestations de services

104

c) Biens imposables : Tous les biens meubles corporels

104

d) Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux : Déduction de la taxe les ayant frappé lors de l'achat ("déductions financières")

104

e) Régime applicable aux prestations de services :

Déduction de la taxe les ayant frappées ("déductions financières").

Problèmes du taux devant être appliqué aux prestations de services

104

	Page
f) Régime des déductions :	105
- Déductions physiques : Déductions de la taxe ayant frappé les matières premières etc...	
Simplification car élimination presque totale des prorata, les "mixtes" étant peu nombreux. Disparition de la règle du butoir	106
- Déductions financières	106
- - Etendue et limitations : Déductions doivent être les plus larges possible, cependant les taxes autres que la T.V.A. devraient ne pas pouvoir être déductibles	107
- - Modalités :	107
- - - Déductions dans l'espace : En cas d'activités mixtes. Méthode du prorata général, méthode de l'affectation des biens	108
- - - Déductions dans le temps : Modifications périodiques des déductions à opérer sur les biens amortissables en fonction des activités mixtes : Méthode des déductions immédiates de la taxe ayant frappé les biens d'investissement. Méthode des déductions annuelles selon les annuités d'amortissement	109
g) Consommation propre :	111
- Prélèvements pour les besoins privés : Taxables	112
- Prélèvements pour les besoins de l'entreprise : Taxables mais avec déductions possibles	112
h) Base d'imposition : En principe le prix de détail, mais la taxe sera prélevée tout au long des stades de la fabrication et de la commercialisation en appliquant le taux au prix réel de vente avec déduction de la taxe perçue aux stades antérieurs. Pas de corrections à opérer	112
i) Contrôle : Pas d'enregistrement; rôle essentiel des factures	113
j) Taux et exonérations :	113
- Exonérations : Souhaitable de les limiter au maximum. Avantage : Grande simplification car pas de secteur mixte et par conséquent diminution des cas de prorata	113
- Taux : Pourrait être assez élevé puisque réparti sur tous les stades du circuit économique; assiette très large de la taxe	113

	Page
k) Echanges avec les pays tiers : Déduction (le cas échéant, remboursement) à l'exportation et taxation au taux normal à l'importation suffisent pour assurer une compensation intégrale. Pas de droits compensatoires et de ristournes spéciales forfaitaires	114
1) Echanges entre les pays membres :	114
- Dans le cas du maintien des frontières fiscales :	
Même situation qu'au point k) ci-dessus	115
- Dans le cas de la suppression des frontières fiscales :	115
- - T.V.A. appliquée avec des taux et des exonérations unifiés :	115
- - - Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un assujetti à la T.V.A. du pays B : Pas de distortions mais la T.V.A. serait perçue proportionnellement suivant la valeur ajoutée dans chacun des deux pays. Problème de l'attribution des recettes au pays de consommation. Solutions proposées	116
- - - Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un non-assujetti à la T.V.A. du pays B : Pas de distortions mais perception totale de la taxe dans le pays d'origine. Problème de l'attribution des recettes au pays de consommation. Solutions proposées	117
- - T.V.A. appliquée avec des taux et des exonérations non unifiés;	118
- - - Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un assujetti à la T.V.A. du pays B : Problème des déductions dans le pays B. Problème de l'attribution des recettes au pays de consommation. Solutions proposées	118
- - - Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un non-assujetti à la T.V.A. du pays B : Taxation en A au taux de la taxe en vigueur en A. Distorsions possibles. Solutions proposées	120

	Page
2. T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros	120
a) Personnes imposables : Tous les producteurs, tous les commerçants de gros et les prestataires de services. Augmentation du nombre des "Mixtes"	121
b) Opérations imposables	121
c) Régime des déductions : Cas de prorata plus nombreux d'où une certaine complication pour appliquer le système	121
d) Base d'imposition : En principe, le prix normal de gros. Rectification en cas de vente directe d'un producteur ou d'un commerçant de gros à une personne privée soit par correction de la base d'imposition, soit par application de taux de taxe réduits	122
e) Taux et exonérations	122
f) Echanges avec les pays tiers	123
g) Echanges entre pays membres :	123
- Dans le cas du maintien des frontières fiscales : Même situation qu'au point f) ci-dessus	123
- Dans le cas de la suppression des frontières fiscales : Problème pour attribuer les recettes de la taxe au pays de consommation	123
h) Combinaison d'une T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros avec une taxe perçue au stade du commerce de détail	124
3. T.V.A. s'étendant jusqu'au dernier stade de la production. Les personnes imposables seraient les producteurs et les prestataires de services. Augmentation des "Mixtes". La base d'imposition serait le prix demandé à la sortie du cycle de la production	124
E. Conclusions sur :	126
1. Taxe commune à la production perçue en une seule fois au dernier stade de la production	126
2. Taxe commune à la production perçue d'après le système des paiements fractionnés	129

	Page
2. T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros	120
a) Personnes imposables : Tous les producteurs, tous les commerçants de gros et les prestataires de services. Augmentation du nombre des "Mixtes"	121
b) Opérations imposables	121
c) Régime des déductions : Cas de prorata plus nombreux d'où une certaine complication pour appliquer le système	121
d) Base d'imposition : En principe, le prix normal de gros. Rectification en cas de vente directe d'un producteur ou d'un commerçant de gros à une personne privée soit par correction de la base d'imposition, soit par application de taux de taxe réduits	122
e) Taux et exonérations	122
f) Echanges avec les pays tiers	123
g) Echanges entre pays membres :	123
- Dans le cas du maintien des frontières fiscales : Même situation qu'au point f) ci-dessus	123
- Dans le cas de la suppression des frontières fiscales : Problème pour attribuer les recettes de la taxe au pays de consommation	123
h) Combinaison d'une T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros avec une taxe perçue au stade du commerce de détail	124
3. T.V.A. s'étendant jusqu'au dernier stade de la production. Les personnes imposables seraient les producteurs et les prestataires de services. Augmentation des "Mixtes". La base d'imposition serait le prix demandé à la sortie du cycle de la production	124
E. Conclusions sur :	126
1. Taxe commune à la production perçue en une seule fois au dernier stade de la production	126
2. Taxe commune à la production perçue d'après le système des paiements fractionnés	129

	Page
3. Taxe sur la valeur ajoutée	132
<u>PARTIE VI : "Comparaison des éléments les plus importants des divers systèmes étudiés par les sous-groupes B et C"</u>	138
A. Caractère de la taxe et régime applicable aux livraisons de marchandises	139
B. Régime applicable aux biens d'investissement et aux biens assimilés achetés par un assujetti à la taxe	139
C. Régime applicable aux prestations de services :	139
1. N'influant pas sur les prix des marchandises;	139
2. Influant sur les prix des marchandises	139
D. Régime applicable aux importations de marchandises provenant de pays tiers	140
E. Régime applicable aux exportations vers des pays tiers	140
F. Neutralité du système sur le plan national	141
G. Incitation à l'intégration des entreprises	141
H. Effet sur le développement du progrès technique	141
I. Combinaison éventuelle avec une taxe perçue à un autre stade	141
J. Régime applicable aux échanges entre les pays membres dans l'hypothèse du maintien des frontières fiscales internes	141
K. Conséquences de la suppression des frontières internes si tous les pays ont adopté le même système de taxation avec un champ d'application identique et si	142
1. Les taux et les exonérations sont identiques	142
2. Les taux et les exonérations sont différents	142
L. Obligations et formalités concernant l'application des systèmes du point de vue de la technique fiscale :	143
1. Pour l'administration fiscale	143
2. Pour les contribuables	143

	Page
<u>PARTIE VII : "Conséquences du passage d'un système de taxation à un autre"</u>	144
Présentation du problème	145
A. Structure et niveau des prix	145
B. Effets conjoncturels	148
C. Difficultés de transition dans le domaine de l'application technique du système	149
D. Recettes provenant de la nouvelle taxe	150
<u>"Annexes"</u>	151
A. Liste des personnes qui ont assisté aux réunions des sous-groupes	152
B. Liste des réunions des sous-groupes	155
C. Aperçu de la "Purchase tax" et de l'"Impôt fédéral suisse sur le chiffre d'affaires"	156
D. Memorandum concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et sur les taux dans un système de taxe sur le chiffre d'affaires perçue au stade des grossistes	157

PARTIE IINTRODUCTION GENERALE AUX RAPPORTS DES SOUS-GROUPES A, B ET CA. Objectif de l'harmonisation de la taxe sur le chiffre d'affaires et mandats des sous-groupes

Dans son rapport du 17 décembre 1959 (doc. IV/5285/59), approuvé lors de la deuxième réunion plénière avec les experts gouvernementaux pour les questions fiscales, qui s'est tenue le 23 février 1960 (doc. IV/1359/60), le groupe de travail n° I a estimé que le maintien de la diversité des systèmes fiscaux actuellement en vigueur dans les différents Etats membres est de nature à nuire au bon fonctionnement du Marché commun et qu'il convient, ainsi que le prévoit l'article 99 du Traité, de procéder à une harmonisation des diverses législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Les principaux inconvénients résultant de la diversité des législations existantes, qui ont été évoqués au sein du groupe de travail n° I, sont les suivants :

1. la difficulté de l'application des taux moyens visés à l'article 97;
2. l'encouragement à la concentration verticale (intégration) des entreprises, inhérent aux systèmes à cascade;
3. l'obstacle à la libre circulation des produits que constitue le maintien de frontières fiscales;
4. les complications qui, pour le commerce international, découlent de la multiplicité des régimes.

Lors de sa séance du 23 février 1960, la réunion plénière a décidé de créer trois sous-groupes qui ont été chargés d'examiner d'une façon approfondie les possibilités de réaliser l'harmonisation envisagée d'après une des hypothèses suivantes :

- le sous-groupe A : Suppression des contrôles physiques aux frontières;
- le sous-groupe B : Taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, combinée éventuellement avec une imposition des détaillants;
- le sous-groupe C : Taxe commune perçue au stade de la production, combinée avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation et  
Taxe sur la valeur ajoutée commune, combinée, le cas échéant, avec une taxe perçue au stade de la commercialisation.

Les sous-groupes ont examiné dans quelle mesure chacune de ces possibilités permettrait la suppression des inconvénients précités. Toutefois, comme il est apparu que les frontières fiscales ne pourraient en toute hypothèse être supprimées à bref délai, les sous-groupes B et C ont apprécié les mérites de chaque système étudié sous le double angle de la suppression et du maintien des frontières fiscales internes dans la Communauté.

Bien que certaines délégations aient pu comprendre que la notion "suppression des frontières fiscales" employée dans le rapport du groupe de travail n° I veut seulement exprimer la "suppression des contrôles physiques aux frontières", les sous-groupes B et C sont convenus d'interpréter, dans le cadre de leurs travaux, cette notion non seulement comme la suppression des contrôles physiques aux frontières politiques internes, mais aussi comme la suppression des mesures de compensation à l'exportation et à l'importation pour les échanges entre les pays membres.

#### B. Composition et réunions des sous-groupes

La liste des participants aux réunions des sous-groupes et l'énumération des dates des réunions sont ajoutées au rapport général comme annexes A et B.

En ce qui concerne la composition des sous-groupes, il faut observer que les délégués permanents énumérés dans la partie A de l'annexe A ont participé aux travaux de tous les sous-groupes.

A l'origine, il était prévu, conformément aux propositions du groupe de travail n° I, que chaque sous-groupe serait constitué de représentants de trois pays membres désignés à l'avance et que des représentants des trois autres pays membres auraient la possibilité de participer aux réunions des sous-groupes.

Toutefois, étant donné la relation très étroite qui existe entre les problèmes à étudier par les différents sous-groupes, il est apparu utile que la composition des sous-groupes soit la même.

PARTIE II

RAPPORT DU SOUS-GROUPE A

A. Mandat

Le sous-groupe A a été chargé d'examiner la possibilité de supprimer les contrôles physiques auxquels les échanges de marchandises entre Etats membres sont actuellement soumis aux frontières intérieures au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, sans que l'on procède à une harmonisation des systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires.

B. Grandes lignes de la réglementation examinée

Le système envisagé tend principalement à établir la réglementation suivante concernant l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires aux échanges entre les Etats membres :

1. Pour l'importation de marchandises en provenance d'autres pays membres, le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires et le contrôle y afférent, actuellement effectués à l'occasion du passage de la frontière, sont remplacés par une déclaration périodiquement effectuée par le destinataire dans le pays importateur des marchandises importées par ce dernier en provenance de l'autre pays membre; l'importateur acquitte en même temps la taxe sur le chiffre d'affaires due pour l'importation de ces marchandises. L'administration fiscale du pays importateur vérifie cette déclaration à l'aide de la comptabilité de l'importateur; à cette fin, elle utilise aussi, pour autant que de besoin, les renseignements que l'administration fiscale de l'autre pays membre peut extraire de la comptabilité de l'exportateur.

2. En ce qui concerne l'exportation de marchandises vers des pays membres, le contrôle physique de ces marchandises qui, à l'heure actuelle, s'effectue ou, du moins, peut s'effectuer à la frontière, sera supprimé. Le contrôle de l'exonération et du remboursement éventuel de la taxe sur le chiffre d'affaires accordée au fournisseur pour exportation vers un pays membre, se fonde uniquement sur la comptabilité dudit fournisseur. Dans ce cas aussi, on pourra utiliser à cette fin les renseignements que l'administration fiscale de l'autre pays membre peut extraire de la comptabilité de l'acheteur.

.../...

Cette réglementation est basée sur l'idée que le contrôle physique est également peu pratiqué dans le domaine beaucoup plus vaste de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les transactions sur le marché intérieur. En ce qui concerne ces transactions, le fournisseur est, en règle générale, tenu de déclarer périodiquement les livraisons effectuées et d'acquitter la taxe due en conséquence. L'exécution de ces obligations est vérifiée à l'aide de la comptabilité des entreprises soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il y a donc lieu d'examiner si le paiement périodique ultérieur de la taxe sur le chiffre d'affaires frappant les importations, effectué sur la base d'une déclaration, et si le contrôle comptable des importations et des exportations, ne seraient pas également suffisants dans le cas des transactions entre entreprises des divers pays membres, ce qui rendraient superflus le contrôle physique des marchandises à l'importation et à l'exportation, ainsi que le paiement de la taxe et la ristourne lors du passage de la frontière.

Une réglementation de ce genre paraît appeler l'objection qu'en ce qui concerne les transactions internationales, l'administration fiscale nationale n'a pas à la fois accès - comme c'est le cas pour les transactions intérieures - à la comptabilité du fournisseur et de l'acheteur. C'est, en effet, cette possibilité de recoupement qui assure l'efficacité la plus grande du contrôle.

On devrait toutefois - comme il est déjà indiqué dans la description donnée ci-dessus du système - pallier cet inconvénient grâce à l'échange d'informations entre les administrations fiscales des pays membres. C'est pourquoi une coopération très étroite entre les services de contrôle des différents pays, ainsi qu'une certaine adaptation des méthodes de contrôle, constituent des exigences indispensables pour l'application de la réglementation visée.

C. Exposé des réglementations existant actuellement dans les six pays en matière de perception et de contrôle

Le système envisagé s'inspirant des mesures applicables aux transactions intérieures en matière de perception et de contrôle, il est apparu souhaitable de donner un bref aperçu de la situation existant dans ce domaine dans les six Etats membres, ainsi que des réglementations actuellement appliquées en matière d'importation et d'exportation.

## 1. Transactions intérieures

### Belgique

Le paiement s'effectue au moyen d'un timbre fiscal dont une partie est apposée sur la facture et une partie sur le facturier.

Le contrôle est exercé dans les entreprises et porte aussi bien sur la comptabilité des achats que sur celle des ventes. Un contrôle physique des marchandises en cours de transport est cependant actuellement envisagé.

La possibilité de rejeter, si un cas particulier de fraude a été constaté, l'ensemble de la comptabilité et de procéder à un recouvrement d'office de l'arriéré, avec renversement de la charge des preuves est très limitée en Belgique. Il est exigé à cet effet que le fisc apporte la preuve que la fraude s'élève au moins à 10 % du chiffre d'affaires.

### Allemagne

La taxe sur le chiffre d'affaires est acquittée au moyen de déclarations périodiques et de versements aux services de perception conformément à ces déclarations.

Le contrôle s'effectue périodiquement, en principe une fois tous les trois ans.

Lors de la constatation des fraudes et des insuffisances, il est possible de rejeter la comptabilité comme non valable, de fixer d'office le montant de l'imposition et de recouvrer la taxe non payée à titre d'arriéré.

### France

Dans ce pays aussi, le montant de la taxe est généralement versé au bureau de perception sur la base de déclarations périodiques présentées par le contribuable. Ces déclarations sont vérifiées à l'aide de la comptabilité. Dans certains cas, on a prévu la possibilité de rejeter une comptabilité non valables et de procéder à un recouvrement d'office à titre d'arriéré.

Il existe cependant une réglementation spéciale pour le groupe nombreux des "entreprises forfaitaires"; il s'agit des entreprises qui sont généralement redevables de la seule taxe locale et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 400.000 NF (ventes de marchandises) ou à 100.000 NF (prestations de services). La base d'imposition est établie par l'administration fiscale après accord avec le redevable intéressé. Les entreprises admises au forfait, dispensées des obligations de droit commun du point de vue fiscal, doivent tenir et représenter un livre d'achats.

En dehors du contrôle comptable, l'administration fiscale française exerce, par éprouves, un contrôle physique lors de la circulation des marchandises.

### Italie

L'Italie connaît divers modes de paiement de l'impôt, dont les principaux sont :

- a) paiement par apposition de timbres fiscaux sur la facture jusqu'à concurrence de 2.000 lires;
- b) versement, au compte courant postal du receveur, du montant de l'impôt dû pour une ou plusieurs factures;
- c) paiement par abonnement d'un montant annuel fixé en fonction du chiffre d'affaires de l'exercice précédent.

Dans tous ces cas, les comptabilités peuvent faire l'objet d'un contrôle. Le rejet d'une comptabilité non valable suivi d'un recouvrement d'office de l'arriéré est possible, mais souvent difficile en pratique.

### Luxembourg

La réglementation appliquée au Luxembourg est pratiquement identique à la réglementation allemande.

### Pays-Bas

De même, la réglementation néerlandaise correspond en pratique à la réglementation allemande.

## 2. Importations

Dans les six pays, la taxe sur le chiffre d'affaires due à l'importation est calculée en fonction de la valeur à l'importation qui, sauf au Luxembourg, est fondée sur la valeur fixée pour l'application des droits d'entrée conformément à la Convention de Bruxelles de 1950 sur la valeur en douane. Le Luxembourg applique pour la taxe sur le chiffre d'affaires une définition spéciale de la valeur, mais qui ne diffère guère en pratique de la valeur douanière. Les éléments ajoutés à la valeur douanière pour calculer la valeur à l'importation pour la taxe sur le chiffre d'affaires (p.ex. taxes intérieures et frais de transport) ne sont pas identiques dans tous les pays.

Les taux maxima indiqués ci-dessous sont appliqués à des bases d'imposition, taxe sur le chiffre d'affaires non comprise.

### Belgique

La taxe sur le chiffre d'affaires est, également dans le cas d'importation, acquittée au moyen de timbres fiscaux, en même temps que le versement du droit d'entrée. Outre le contrôle physique à la frontière, les livres

comptables des importateurs peuvent encore faire l'objet d'un contrôle ultérieur. Le taux à l'importation est de 23 % au maximum.

#### Allemagne

La taxe sur le chiffre d'affaires est versée en même temps que les droits d'entrée. Le taux est au maximum de 6 %.

#### France

Le système de perception ressemble, en principe, au système allemand. Le taux maximum est de 33 %.

#### Italie

Le système de perception est, en principe, semblable à celui de l'Allemagne. Taux maximum : 23,3 %.

#### Luxembourg

La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation se fait, en principe, à l'intérieur du pays selon des modalités qui varient suivant qu'il s'agit de redevables inscrits ou de simples particuliers. Exceptionnellement la perception se fait au passage de la frontière entre le Luxembourg, d'une part, l'Allemagne et la France, d'autre part, pour les importations effectuées par des particuliers. Le Luxembourg a maintenu cependant le contrôle physique à la frontière. Taux maximum : 7 %.

#### Pays-Bas

Méthode de perception en principe identique à la méthode allemande. Taux maximum : 29 %.

### 3. Exportations

#### Belgique

Les livraisons à l'étranger sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe déjà payée ne peut être remboursée. Les entreprises exportatrices peuvent toutefois acheter en franchise de taxe les marchandises ou les matières de base destinées à l'exportation; de même, elles peuvent être exemptées de la taxe sur les prestations de services qu'elles commandent pour les marchandises destinées à l'exportation.

Bien qu'il existe la possibilité de contrôle physique à la frontière, ce contrôle revêt d'habitude un caractère global.

L'exportateur reçoit un certificat d'exportation visé par les services douaniers.

### Allemagne

Les livraisons à l'étranger sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires. En outre, les taxes perçues aux stades antérieurs de la production et de la distribution peuvent être remboursées.

Il existe une possibilité de contrôle physique aux frontières, mais il n'en est guère fait usage. Le certificat d'exportation visé par la douane est envoyé à l'office de statistique.

Les contrôles de l'exonération et de la ristourne accordées se fondent généralement sur les documents d'exportation qui doivent être conservés dans la comptabilité de l'exportateur (lettres de commande, certificats de transport, acquits et documents analogues).

### France

Les livraisons à l'étranger sont exemptées d'impôt. Un remboursement est accordé lorsque la taxe payée aux stades antérieurs ne peut être portée en déduction de la taxe due pour les livraisons intérieures. En outre, pour les marchandises qu'ils destinent à l'étranger, les exportateurs ont la possibilité de s'approvisionner en franchise.

En raison des taux élevés de la taxe, le contrôle à la frontière fait l'objet d'une attention spéciale. Chaque certificat d'exportation est visé par les services douaniers et est remis à l'exportateur. Un contrôle physique est effectué par sondage.

Les livres comptables de l'exportateur font l'objet de contrôles périodiques.

### Italie

Outre l'exonération pour les livraisons à l'étranger, les exportateurs reçoivent une ristourne pour l'impôt perçu aux stades antérieurs.

Des contrôles physiques sont effectués aux frontières. Le certificat d'exportation est octroyé par les services de douane sur la base des contrôles susvisés. Les ristournes sont calculées et liquidées par un service spécial de l'administration fiscale. Ce service a la faculté de vérifier la comptabilité de l'exportateur.

### Luxembourg

Ce pays connaît exclusivement des exonérations pour les exportations, mais pas de ristournes. Il n'y a guère de contrôles physiques. Le contrôle des exonérations accordées coïncide avec le contrôle périodique des livres comptables effectué en vue de l'application générale de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pays-Bas

Outre l'exonération, une ristourne est accordée à l'exportation. Un document d'exportation spécialement établi en vue du régime de la taxe sur le chiffre d'affaires est visé à la frontière et renvoyé à l'exportateur. A la frontière, on ne procède guère à des contrôles physiques. Le contrôle des exonérations et des ristournes accordées est effectué auprès des exportateurs à l'occasion des vérifications périodiques de la comptabilité en vue de la perception générale de la taxe sur le chiffre d'affaires.

D. Mode d'application de la réglementation proposée à l'importation de pays partenaires

1. Déclarations et paiements

Chaque commerçant ayant acheté des marchandises dans un pays partenaire devrait être obligé, en vertu de la législation nationale, de déclarer périodiquement les marchandises en question et de verser l'impôt dû pour l'importation de celles-ci. Cette déclaration et ce versement pourraient, en général, être faits en même temps et de la même manière que ceux qui sont également prescrits dans la plupart des pays pour les livraisons intérieures.

Dans les pays où les détaillants ne sont pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires (Belgique, Italie et Pays-Bas), l'obligation de procéder à des déclarations et des versements périodiques entraînerait une nouvelle charge administrative, mais celle-ci serait inévitable.

Les obligations visées ci-dessus devraient également être imposées à des commerçants qui ne sont pas habituellement obligés de déclarer leur chiffre d'affaires intérieur. Ces observations valent pour la Belgique, la France en ce qui concerne les "entreprises forfaitaires", et, en partie, l'Italie (cf. page 5, chapitre C-1).

Mais il sera difficile d'imposer une telle obligation à des non commerçants (particuliers) qui ne peuvent d'ailleurs pas non plus être contraints à tenir une comptabilité.

Quant à la technique de perception, les objections suivantes pourraient être élevées à l'encontre du système de déclarations et de paiements exposé ci-dessus :

- a) Les importations effectuées par des particuliers échapperont à l'impôt. Cette mesure entraînera une tendance à acheter des marchandises dans les pays partenaires en recourant à la possibilité de faire effectuer la livraison sous le régime de l'exonération et, éventuellement, de la restitution de l'impôt. Les maisons de vente par correspondance, dont l'activité ne cesse de croître, risquent de soulever à ce point de vue les plus graves objections. Mais, même dans le cas de vente "au comptoir", pour lesquelles on ne peut demander ni exonération ni ristournes, les marchandises étant importées personnellement par des voyageurs privés, il est possible que, notamment dans les régions frontalières, les échanges de marchandises soient détournés au profit d'un pays partenaire dont le taux d'imposition est sensiblement plus faible.

Pour les maisons de vente par correspondance, on pourrait peut-être élaborer une réglementation spéciale telle qu'il ne serait pas possible d'échapper au paiement de la taxe dans le pays de destination. On pourrait y parvenir en obligeant les maisons de vente par correspondance à déclarer les envois de marchandises effectués vers un pays membre et à payer la taxe due dans le pays destinataire à l'administration du pays où l'entreprise serait établie. Cette manière de procéder soulève, en pratique, une objection, à savoir que les fonctionnaires du pays où l'entreprise est établie doivent appliquer, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, une législation étrangère et qu'il faut prévoir une compensation entre les administrations nationales.

Suivante une autre méthode, qui serait meilleure, les maisons de vente par correspondance ne pourraient expédier à l'étranger que les marchandises munies d'un timbre fiscal. Celui-ci devrait être acheté dans le pays auquel les marchandises sont destinées. Chaque pays partenaire pourrait établir pour ces marchandises des taux simples qui ne s'appliqueraient qu'aux ventes par correspondance. Pour chaque taux, on pourrait se procurer une série de timbres de valeur différente. Si le timbre en question était composé de deux parties - l'une destinée à être apposée sur l'emballage, l'autre à être apposée sur la commande que l'entreprise conserverait - il serait possible d'exercer un contrôle efficace. On pourrait envisager un timbre européen, qui porterait des surcharges pour chacun des pays partenaires.

En ce qui concerne le trafic des voyageurs privés, il n'y a pas de solution permettant de prévenir des détournements dans les échanges de marchandises.

Cependant, si les disparités entre les taux des différents pays ne sont pas trop grandes, ces détournements ne doivent pas susciter une crainte excessive. Les coûts de transport plus élevés feront généralement disparaître entièrement ou en partie les avantages du taux d'imposition plus faible. Dans ce cas, on pourra peut-être même renoncer à établir une réglementation spéciale pour les maisons de vente par correspondance, à condition qu'elles n'auraient pas droit aux exonérations ou aux restitutions en cas d'exportation vers les pays membres.

La base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation est actuellement dans la plupart des pays dérivée de la valeur en douane. D'une part, il sera parfois difficile à l'acheteur des marchandises de déterminer la valeur imposable à l'importation et, d'autre part, il sera difficile à l'administration fiscale de contrôler cette valeur sans examiner les marchandises.

Afin de résoudre ces difficultés, on pourrait envisager de percevoir désormais la taxe à l'importation sur la base du prix d'achat - à définir - payé par le destinataire. Dans ce cas, la question se pose de savoir s'il faudrait percevoir la taxe sur le chiffre d'affaires à la frontière extérieure également sur cette base.

c) Notamment en raison des majorations du taux normal, le pourcentage de la taxe à l'importation varie considérablement dans plusieurs pays selon la nature et la composition des marchandises. En pratique, il sera souvent difficile à l'acheteur de connaître le taux applicable. D'autre part, pour l'administration fiscale, l'inconvénient se présente qu'elle ne peut vérifier qu'à l'aide des factures d'achat si le taux a été régulièrement appliqué, puisqu'une comparaison des factures avec les marchandises ne sera, le plus souvent, pas possible. Nous reviendrons ci-dessous sur les conditions à remplir à cet égard par les factures d'achat.

## 2. Exigences à imposer aux comptabilités

Etant donné que les transactions en matière d'importation et d'exportation s'effectuent généralement à la suite de contrats de vente et d'achat, on pourra, habituellement, sans prescriptions spéciales, trouver des renseignements sur ces transactions dans la comptabilité de l'acheteur et du vendeur. En vue de la vérification des déclarations à introduire par le destinataire, il faudra prendre, en tout cas, les mesures suivantes :

- le commerçant qui expédie des marchandises dans un pays membre doit être tenu d'établir des factures et d'en conserver une copie dans sa comptabilité.

L'exonération et le remboursement de la taxe à l'exportation pourraient être subordonnés au respect de cette obligation.

- Le commerçant qui reçoit des marchandises d'un pays membre est tenu de conserver les factures d'achat en bon ordre dans sa comptabilité. En général, il a lui-même le plus grand intérêt à le faire parce qu'il lui est possible de fournir ainsi la preuve des dépenses qu'il a dû faire pour obtenir son bénéfice. La non application de ces obligations devrait - abstraction faite de la possibilité éventuelle de rejeter la comptabilité et de percevoir l'impôt sur la base d'une estimation - faire l'objet d'une sanction.

- Les factures doivent contenir tous les renseignements sur la nature des marchandises en rapport avec les spécifications de la nomenclature du tarif, qui sont nécessaires au calcul de la taxe à l'importation. On pourrait décider que la taxe est due dans le pays de destination au taux maximum éventuellement applicable si les factures ne contiennent pas une description suffisante des marchandises. Le destinataire des marchandises a donc intérêt à faire en sorte que son fournisseur lui envoie des factures parfaitement explicites.

L'imposition des obligations définies ci-dessus créerait une situation entièrement nouvelle, dans certains pays, pour certaines personnes qui ne sont pas actuellement obligées de tenir une comptabilité; en France, par exemple, en ce qui concerne le groupe déjà cité, des "forfaitaires" et, en Belgique, en ce qui concerne les détaillants et les agriculteurs.

Quant à la confiance qu'on peut attribuer à l'exactitude de la comptabilité - achats, certaines délégations ont fait observer que, lorsqu'un commerçant achète des marchandises dans un pays membre, on peut s'attendre à ce qu'il fasse apparaître cette opération dans sa comptabilité. S'il n'inscrivait pas dans sa comptabilité l'achat qu'il effectue, son bénéfice fiscal paraîtrait, en effet, plus important qu'il ne l'est en réalité. D'autres délégations ont fait observer en revanche, que celui qui se rend coupable de fraude n'enregistrera pas non plus dans ses livres de comptabilité les ventes consécutives à des achats non comptabilisés.

En ce qui concerne l'obligation de facturer les ventes, de comptabiliser et de conserver les factures des achats, on a attiré l'attention sur les dangers suivants :

- Le vendeur peut établir, avec la complicité du destinataire, des factures au nom d'un fournisseur fictif dans le pays du destinataire.
- Un commerçant établi dans un pays tiers et n'ayant pas de siège dans l'un des pays membres, peut acheter des marchandises dans un des pays membres et les revendre sans les facturer dans un autre pays membre.
- Il sera difficile d'identifier les factures irrégulières ne donnant pas de spécifications exactes des produits afin de bénéficier d'un taux d'imposition plus faible, la comparaison avec les marchandises n'étant plus possible d'une façon générale.

Le sous-groupe est d'accord pour dire que cette réglementation offre, en effet, de sérieuses possibilités de fraude fiscale. Ces possibilités existent toutefois aussi en ce qui concerne les livraisons intérieures, bien que plus souvent décelables (voir page 13, point 3).

Il convient de noter, à propos des possibilités de fraude indiquées ci-dessus, que, dans certains pays, les possibilités légales de rejeter les comptabilités non valables, de recouvrer à titre d'arriéré, la taxe avec application des majorations et des sanctions pénales, sont relativement limitées.

Enfin, il faut constater que cette méthode de perception et de contrôle offre beaucoup plus de possibilités de fraudes fiscales que le système actuel de perception et de contrôle aux frontières.

### 3. Coopération entre les administrations fiscales

L'application aussi efficace que possible de la réglementation en question requiert nécessairement une bonne coopération entre les administrations fiscales des pays membres, et cela surtout parce que l'administration fiscale du pays de l'acheteur n'a pas accès à la comptabilité du fournisseur établi dans un autre pays.

Cette coopération devra notamment consister dans la communication obligatoire, par l'administration fiscale du pays d'exportation à l'administration du pays de destination, de renseignements extraits de la comptabilité du vendeur. Cela implique qu'il faudra réglementer légalement dans les six pays le pouvoir de l'administration de communiquer ces indications; cette faculté peut, en cas de besoin, être basée sur une convention à conclure dans le cadre de la C.E.E.

Du point de vue technique, l'octroi de l'assistance mutuelle pourrait être réalisé de la façon suivante. L'administration fiscale du pays d'exportation recueille - de sa propre initiative ou à la demande de l'administration d'un pays membre - un certain nombre de copies des factures contenues dans la comptabilité d'un commerçant et concernant les livraisons vers un pays partenaire, et transmet ces copies à l'administration de ce pays partenaire qui les utilise lors de la vérification des livres de l'acheteur. Inversement, l'administration du pays d'exportation peut demander à l'administration fiscale du pays d'importation les informations nécessaires au contrôle des exonérations et des ristournes.

Le prélèvement des copies de factures dans les comptabilités pourra s'effectuer à l'occasion des contrôles spéciaux relatifs aux exonérations et ristournes octroyées au titre de l'exportation ou lors des contrôles généraux périodiques.

Plusieurs délégations estiment qu'en raison des possibilités considérables de fraude, il faut prévoir, en général, un échange systématique et intégral des copies des factures de ventes. Le sous-groupe pense toutefois que de tels envois et contrôles massifs de documents sont pratiquement irréalisables.

D'autres délégations sont d'avis que l'utilisation des copies envoyées par les pays membres doit être considérée comme un moyen complémentaire de contrôle et qu'on peut donc se limiter à des sondages.

4. Importations consécutives à des transactions autres que les achats et les ventes

L'exposé ci-dessus traite exclusivement de l'importation de marchandises à la suite d'achats effectués dans un pays membre. Toutefois, il faudra également prendre des mesures visant à soumettre au système de perception les marchandises importées sur la base d'autres contrats. Il convient de songer en particulier aux expéditions de marchandises effectuées par des entreprises à des filiales ou à des dépôts établis ailleurs, ainsi qu'à des envois effectués sur la base de contrats de location.

En principe, le système de perception peut être appliqué de la même manière que pour les envois de marchandises effectués conformément à des contrats d'achat et de vente, à la condition que l'obligation d'établir les factures soit également prévue pour de tels envois de marchandises.

Lors de la vérification effectuée pour les impôts directs, on pourrait examiner également ces cas particuliers, et, si les transactions de ce genre étaient signalées, il conviendrait d'en aviser l'administration chargée de la taxe sur le chiffre d'affaires.

E. Importation et transit de marchandises provenant de pays tiers

Le système étudié a été uniquement conçu pour des échanges entre pays membres, mais il est nécessaire d'examiner également dans quelle mesure cette réglementation peut affecter les échanges avec les pays tiers après suppression des frontières douanières intérieures.

Cette étude est, en quelque sorte, rendue difficile par le fait que l'on ignore encore quel sera le système de formalités douanières appliqué à l'égard des importations de pays tiers en transit dans un pays membre après la suppression des droits de douane pour les échanges intérieurs.

Le sous-groupe a pris en considération les cas suivants:

1. Importation de marchandises provenant de pays tiers et pour lesquelles le droit de douane est acquitté dans le pays de destination.

La taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation due dans le pays de destination peut être payée au moment où les marchandises sont dédouanées en vue du paiement du droit de douane, donc selon la procédure actuellement appliquée.

2. Importation de marchandises provenant de pays tiers et pour lesquelles le droit de douane est acquitté dans un pays membre autre que le pays de destination de ces marchandises.

Il y a deux possibilités:

- a) Dans le pays membre d'importation, la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue en même temps que le droit de douane au profit du pays de destination et selon les critères appliqués par celui-ci. Pareille manière de procéder soulève, en pratique, une objection, à savoir que les fonctionnaires du pays d'importation doivent appliquer, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, une législation qui leur est étrangère, et qu'il faut aussi recourir à une compensation financière entre les administrations. Pour cette raison, la méthode en question ne semble pas réalisable.
- b) Obligation est faite de déclarer périodiquement non seulement les marchandises provenant de l'un des pays partenaires, mais aussi les marchandises provenant des pays tiers et pour lesquelles il n'est pas possible de prouver que la taxe sur le chiffre d'affaires due à l'importation a été acquittée d'une manière régulière lors du dédouanement des marchandises dans le pays de destination. Dans ce cas, il sera souhaitable que le service des douanes auprès duquel est acquitté le droit de douane, signale l'importation à l'administration chargée de la taxe sur le chiffre d'affaires du lieu de destination.
3. Les marchandises sont expédiées d'un pays tiers vers un autre pays tiers, via le territoire des pays membres (en transit).

En principe, les formalités concernant la taxe sur le chiffre d'affaires pourraient être les mêmes que pour le droit de douane, étant entendu que, si le transit n'est pas régulièrement effectué, il faudra déterminer selon quel tarif national des pays membres la taxe sur le chiffre d'affaires devra être payée. On pourrait décider que, dans ce cas, la taxe sur le chiffre d'affaires serait payable suivant le tarif le plus élevé applicable dans les pays membres.

.../...

F. Mode d'application de la réglementation proposée à l'exportation des marchandises vers les pays membres

Par comparaison avec le système actuel d'exonération et de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'exportation, l'instauration du système proposé aurait pour unique résultat de supprimer la possibilité actuelle de constater l'exportation à la frontière et d'y examiner les marchandises. La vérification de l'exonération et du remboursement, ne pourrait alors que se fonder sur un contrôle comptable.

Comme on l'a déjà fait observer au chapitre D - 2 (page 11), l'exportateur de marchandises vers un pays membre sera tenu d'établir des factures et d'en garder une copie dans sa comptabilité. La non-application de cette obligation empêchera l'obtention de l'exonération ou du remboursement.

Il y a possibilité de fraude lorsqu'une livraison faite à l'intérieur du pays est comptabilisée comme une livraison vers l'étranger. L'intéressé aurait ainsi l'avantage de pouvoir échapper à la taxe due sur la livraison intérieure et de percevoir, de surcroît un remboursement au titre de l'exportation. Toutefois, cette fraude ne devrait pas manquer d'être découverte si, lors de la vérification d'une comptabilité, on compare systématiquement celle-ci avec les comptabilités des cocontractants. Dans ce cas, on pourra, en effet, constater soit que l'achat comptabilisé chez le commerçant à l'intérieur du pays n'a pas été inscrit dans la comptabilité du fournisseur comme une vente à ce client, soit qu'à la vente fictive à un acheteur dans un pays membre, ne correspond pas d'enregistrement d'achat chez cet acheteur, ou que ce dernier est purement fictif.

Dans ces cas, il sera donc également possible d'effectuer une vérification complémentaire de l'exactitude des exportations comptabilisées à l'aide des échanges d'informations visés au chapitre D - 3 (page 13).

Le sous-groupe a constaté que certains pays contrôlent déjà maintenant les exonérations et les remboursements uniquement à l'aide des comptabilités des exportateurs et des documents de transport et de paiement contenus dans cette comptabilité. Il semblerait que la réglementation proposée représenterait pour ces pays, plutôt une amélioration qu'un désavantage si la coopération envisagée fonctionnait de façon satisfaisante.

D'autres pays attachent, par contre, une importance beaucoup plus grande

au contrôle aux frontières à l'exportation. Les délégations de ces pays estiment que moins que l'échange des copies de factures ne se fasse de façon intégrale et systématique - ce qui serait pourtant difficilement réalisable dans la pratique -, la réglementation proposée entraînerait des dangers de fraude bien plus grands encore que le système actuel.

G. Opportunité de la réglementation en relation avec d'autres contrôles aux frontières

Le contrôle aux frontières en vue de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires étant assuré par le service des douanes en relation avec le contrôle douanier en vue du prélèvement des droits de douane, l'instauration de la réglementation proposée n'aura de sens que lorsque la perception des droits de douane sur les échanges entre pays partenaires sera totalement supprimée.

Il n'est pas exclu que, même ultérieurement, certaines formalités douanières soient encore maintenues aux frontières intérieures, par exemple, en vue de déterminer la provenance des marchandises. En outre, des mesures de contrôle peuvent subsister en vue de l'application des droits d'accise, de l'établissement des statistiques d'importation et d'exportation, du maintien d'interdictions et de restrictions à l'importation, à l'exportation et au transit fondées sur la protection de la moralité publique, de l'ordre public, de la santé des hommes, des animaux et des plantes, etc...

Il n'est peut-être pas indispensable de vouloir subordonner la suppression éventuelle des contrôles relatifs à la taxe sur le chiffre d'affaires englobant l'ensemble des échanges à la suppression préalable d'autres contrôles généralement moins importants et plus limités.

H. Appréciation récapitulative de la réglementation examinée

Il faut constater avant tout que l'instauration éventuelle de la réglementation étudiée ne conduira pas à l'harmonisation des différents systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les six pays. La diversité des systèmes actuels et les inconvénients qui en découlent, tels que l'application de taux moyens pour les taxes compensatoires à l'importation et pour les ristournes à l'exportation, et l'incitation à

l'intégration qui - à moins que l'on prévoit des mesures spéciales - découle des systèmes à cascade, subsisteraient en conséquence.

On n'aboutirait pas non plus à la suppression des frontières fiscales entre les Etats membres parce qu'on ne supprimerait que les contrôles physiques aux frontières, tandis que subsisteraient les mesures compensatoires à l'exportation et à l'importation.

Par conséquent, si l'on veut aboutir, comme but final de l'harmonisation, à la suppression des quatre inconvénients de la situation actuelle mentionnée dans la Partie I, chapitre A, page 1, l'adoption éventuelle de la réglementation en question ne pourra être considérée que comme une mesure temporaire prise en attendant une harmonisation qui permettra la suppression totale des frontières fiscales. Mais on peut également s'imaginer que la technique de la réglementation proposée soit applicable dans le cadre de systèmes harmonisés, notamment en vue d'assurer, dans certains cas, le paiement de l'impôt dans le pays de destination.

On peut en tout cas constater que l'instauration de la réglementation considérée rencontrera moins d'obstacles à mesure que l'on pourra réaliser un rapprochement des taux et des exonérations, actuellement encore très différents.

Partant de l'hypothèse que la réglementation serait appliquée dans la situation actuelle, donc avec des systèmes très différents, on a, au sein du sous-groupe, fait valoir les principales objections suivantes:

- la réglementation actuelle offre les meilleures garanties contre les fraudes. Il n'y a pas de doute que la réglementation proposée aurait pour conséquence une augmentation de la fraude fiscale. Il pourrait en résulter des distorsions importantes et même des répercussions défavorables sur la balance commerciale des pays membres intéressés. Le moyen envisagé de lutter contre cette fraude - à savoir l'échange d'informations entre les administrations fiscales - n'aurait, de l'avis de plusieurs délégations, d'effets satisfaisants que si ces échanges étaient étendus systématiquement à toutes les transactions, ce qui est, toutefois, pratiquement impossible.
- Les charges administratives des importateurs seraient considérablement alourdies, notamment dans les pays connaissant des taux de perception très différents pour la taxe à l'importation.
- Dans certains pays, il faudrait imposer de nouvelles obligations en matière de paiement et de gestion à certaines catégories assez étendues de petits commerçants qui ne sont actuellement pas assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pour une partie importante des importations effectuées par des particuliers, on perdra la possibilité de percevoir la taxe dans le pays de destination.

On peut opposer à ces objections, d'ailleurs différemment appréciées par les diverses délégations, le grand avantage que l'expédition de marchandises par un fournisseur d'un pays membre à un acheteur dans un autre pays membre ne rencontrera plus aucun obstacle à la frontière commune en raison de la taxe sur le chiffre d'affaires (acquittement de l'impôt, contrôle des marchandises et régularisation des documents); du point de vue de l'expédition, il n'y aura plus de différence avec une livraison effectuée sur le marché intérieur.

Toutefois, les délégations jugent aussi diversement cet avantage, dont on peut notamment attendre un effet psychologique favorable. Certaines délégations sont d'avis qu'il ne faut pas surestimer l'inconvénient résultant des formalités à remplir aux frontières, surtout dans l'hypothèse de la disparition des droits de douane. En règle générale, ces formalités sont assurées avec diligence par des agences en douane expérimentées et n'entraînent pas de retard considérable dans la circulation des marchandises. Au surplus, il n'est pas exclu que par suite de la suppression des droits de douane les formalités imposées actuellement par le recouvrement de ces droits apparaissent désormais superflues et puissent être remplacées par des modalités de dédouanement plus expéditives. En revanche, la réglementation proposée, imposera aux importateurs une charge administrative supplémentaire, en les soumettant, en outre, à des contrôles plus stricts.

Etant donné la situation particulière de l'Italie, cette réglementation n'offre à ce pays que peu d'avantage puisque 5 % seulement de ses échanges internationaux passent par la frontière franco-italienne. En revanche, l'Italie devrait appliquer sur tout son territoire la nouvelle réglementation, qui entraînerait notamment pour ce pays de nombreux inconvénients.

De ce qui précède, il résulte que le sous-groupe n'est pas arrivé à un accord unanime.

Quelques délégations estiment la réglementation examinée réalisable en dépit des objections qu'elle soulève.

La majorité du sous-groupe pense d'ailleurs que, si l'on ne procède pas au préalable à un rapprochement assez poussé des taux d'imposition et des exonérations, les avantages présentés par la réglementation ne compensent pas les inconvénients.

PARTIE III

RAPPORT PRELIMINAIRE AUX RAPPORTS  
DES SOUS-GROUPES B ET C

Il est apparu opportun de grouper dans un rapport préliminaire quelques points de caractère général et certains éléments techniques qui sont communs aux différents systèmes étudiés dans les rapports des sous-groupes B et C.

A. Conditions générales requises pour un système de taxe sur le chiffre d'affaires

Avant de procéder aux études des différents systèmes, les sous-groupes ont cru utile d'examiner quelques-unes des principales conditions générales auxquelles un système de taxe sur le chiffre d'affaires dans sa conception aussi idéale que possible devrait répondre. Il est évident qu'en dehors des critères évoqués ci-après, il en existe encore d'autres, de caractère plus général encore, par exemple le fait que la taxe sur le chiffre d'affaires devrait pouvoir s'intégrer dans la structure générale des impôts et devrait, avec les autres impôts, tendre vers une répartition équitable des charges fiscales.

En plus de la suppression des inconvénients mentionnés dans la partie I "Introduction générale aux rapports des sous-groupes A, B et C" (page 1), il semble que parmi les autres exigences d'ordre général, la rationalité financière, la neutralité concurrentielle et les incidences de l'impôt sur les prix et la productivité, doivent être considérées comme particulièrement importantes.

1. Rationalité financière

Abstraction faite des objectifs économiques et sociaux que l'on peut poursuivre par l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, celle-ci représente dans tous les Etats membres l'un des principaux moyens servant à couvrir les besoins financiers des pouvoirs publics. C'est pourquoi il faudrait notamment que les deux conditions ci-après soient autant que possible remplies :

.../...

a) Abondance et constance des recettes avec des taux aussi faibles que possible

Il est important que le rendement optimum de l'intérêt et la constance relative de ce rendement soient assurés. Il faut remarquer que plus l'assiette de l'impôt est large, plus le taux peut être faible et aussi plus la constance du rendement peut être assurée.

Pour obtenir une assiette la plus large possible, il faudrait taxer non seulement les livraisons des marchandises mais également les prestations de services. Il faudrait également ramener au minimum indispensable les exonérations et autres régimes de faveur jugés nécessaires pour des raisons d'ordre économique et social.

Il semble que la constance relative de rendement puisse être mieux assurée si l'on répartit la perception de la taxe entre le plus grand nombre possible de stades économiques. C'est pourquoi, il serait souhaitable que la taxe ne frappe pas seulement les stades de la production, mais aussi ceux du commerce. Grâce à une assise aussi large, il serait possible de compenser et d'atténuer dans une large mesure les fluctuations du rendement de la taxe.

b) Frais de perception aussi faibles que possible

Le système de la taxe sur le chiffre d'affaires devrait être conçu de telle façon que la perception puisse s'effectuer avec un montant minimum de dépenses aussi bien pour l'Etat que pour le contribuable.

- Pour l'Etat, les dépenses seront d'autant plus faibles que les contrôles seront plus simples et plus faciles et, dans une certaine mesure, que le nombre des redevables sera plus limité. Pour réaliser cette condition, il faut que le système de taxation ne soit pas trop compliqué. Bien que, dans certains cas, on puisse s'imaginer que l'introduction d'exonérations peut amener des simplifications du système, il faut cependant considérer que, en étendant les exonérations et en instaurant des taux multiples et des allègements spéciaux nombreux, on complique l'aspect technique du système.

.../...

- Pour le contribuable, il est à éviter autant que possible que l'application de la taxe alourdisse ses obligations d'ordre comptable et juridique, ce qui risquerait d'augmenter les frais généraux et de favoriser les grandes entreprises par rapport aux petites.

Le travail résultant du calcul et du contrôle de la taxe devrait donc rester dans des limites raisonnables et supportables.

## 2. Neutralité concurrentielle

Une taxe sur le chiffre d'affaires doit être la plus neutre possible du point de vue concurrentiel. Il convient de considérer cette neutralité concurrentielle aussi bien sur le plan international que sur le plan national.

### a) Sur le plan international

Si l'on veut appliquer la taxe sur le chiffre d'affaires de façon qu'elle soit aussi neutre que possible dans le domaine des échanges internationaux de marchandises, il faut arriver, d'une part, à ce que la taxe n'ait pas d'influence sur la structure des prix des marchandises qui sont exportées et, d'autre part, à ce que les marchandises importées soient taxées dans la même mesure que les marchandises similaires qui sont produites à l'intérieur du pays. Pour arriver à ce but, le système de la taxe sur le chiffre d'affaires devrait permettre de détaxer complètement et de manière exacte les marchandises exportées et de déterminer exactement la taxe qui doit frapper les marchandises importées pour que la charge que celles-ci supportent au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires soit égale à la charge pesant sur les marchandises indigènes. Ce problème qui, pour les échanges entre les pays partenaires, n'a son importance qu'aussi longtemps que ces pays maintiennent des mesures de compensation à l'exportation et à l'importation entre eux, subsistera en tout cas pour les échanges avec les pays tiers.

### b) Sur le plan national

La taxe sur le chiffre d'affaires doit aussi, et en particulier, atteindre un degré satisfaisant de neutralité concurrentielle sur le plan national. Dans cet objectif il faut, semble-t-il, respecter en particulier les quatre conditions suivantes :

#### - Eviter l'avantage résultant des concentrations des entreprises

La charge fiscale supportée par un produit ne devra pas différer selon le nombre de stades que ce produit ou ses composants ont parcouru dans

le processus de la fabrication et de la distribution. Une telle différenciation aurait pour effet de soulever à nouveau le problème des avantages fiscaux découlant de la concentration des entreprises, problème dont la solution se heurte à de graves difficultés dans certains systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur.

On a coutume de distinguer deux sortes de concentration, l'une dite verticale, dénommée également intégration, l'autre dite horizontale.

La concentration verticale ou intégration a lieu lorsqu'un produit parcourt au sein d'une même entreprise plusieurs étapes dans la progression qui l'élève de l'état de matière première à la hauteur de produit fini. L'entreprise développe son activité pour compléter le circuit de la production et/ou de la distribution. Au lieu de faire appel à d'autres entreprises spécialisées qui lui fourniraient des matières premières, des produits semi-fabriqués ou certaines pièces accessoires, l'entreprise préfère s'agrandir et fabriquer elle-même les matériaux dont elle a besoin. Par exemple, une même entreprise se charge d'extraire le minerai de fer de la mine lui appartenant, de transformer successivement ce minerai en fonte, en acier, en rails de chemin de fer, en tôles, etc...

Il y a concentration horizontale lorsque deux ou plusieurs entreprises qui produisent un même produit (par exemple fonte) stipulent des accords entre elles. Dans le cadre de ces accords, les entreprises peuvent conserver plus ou moins leur autonomie en donnant lieu à différentes formes juridiques de concentration horizontale.

C'est surtout dans le sens de l'intégration (concentration verticale) que certains systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires peuvent avoir une influence. Pour éviter l'encouragement à l'intégration causé par les avantages fiscaux qui en découlent, il faut que les marchandises parcourant des circuits économiques longs ne soient pas désavantagées par rapport à celles empruntant des circuits économiques courts.

Il faut aussi que le système de taxe sur le chiffre d'affaires ne constitue pas un obstacle au progrès technique et à la productivité en éliminant les spécialisations. L'entreprise qui désire se spécialiser ne doit pas se heurter à un obstacle d'ordre fiscal. Si, malgré sa spécialisation, elle désire continuer à assurer les mêmes besoins de sa clientèle qu'auparavant, elle sera, en effet, forcée d'acheter les produits dont elle a abandonné

la fabrication dans un but de rationalisation. Il ne faut pas que cet achat engendre la perception d'une taxe supplémentaire de sorte que l'avantage financier que cette entreprise entendait retirer de la rationalisation de sa production ne soit réduit par cette charge nouvelle; sinon les entreprises pourraient être amenées à renoncer à se rationaliser pour des raisons fiscales au mépris parfois des impératifs économiques.

- Etablir une charge fiscale égale pour des marchandises comparables

Il semble éminemment souhaitable que la taxe sur le chiffre d'affaires soit par essence neutre c'est-à-dire que son application normale à tous les secteurs économiques ne conduise à aucune distorsion; ce qui n'exclut pas cependant que des discriminations voulues peuvent être établies pour certains produits pour des raisons d'ordre économique, social ou autres.

- Rendre la taxe facilement répercutable

Il est communément admis que l'impôt sur le chiffre d'affaires est un élément du prix de revient. L'entrepreneur doit en tenir compte comme il le fait pour tous les autres éléments du prix de revient dans le calcul de son prix de vente pour en répercuter la charge sur le consommateur. On peut donc dire qu'au point de vue économique la taxe sur le chiffre d'affaires se présente comme un impôt de consommation et que dès lors sa répercussion doit être facilitée autant que possible. Il est donc souhaitable, dans cet ordre d'idées, que la taxe puisse être calculée avec précision et d'une manière simple, de façon à éviter toute résistance excessive de la part de l'acheteur qui doit supporter la charge définitive de l'impôt.

- Application simple et égale de la taxe pour les entreprises

Il faudra, ainsi qu'il a été dit précédemment, éviter que les dispositions concernant la taxe sur le chiffre d'affaires ne deviennent trop complexes même dans le souci d'améliorer les modalités d'imposition et de serrer de plus près la réalité économique, car dans ce cas les petites entreprises éprouveront, par suite des complications techniques, de plus grandes difficultés par rapport à celles qui sont mieux organisées.

Cet inconvénient peut devenir plus grave encore si la législation fiscale est l'objet de fréquentes modifications que les petites et moyennes entreprises ne pourront connaître et appliquer qu'avec de grandes difficultés et, en tout cas, avec un certain retard.

D'autre part, l'instabilité de la législation fiscale est un facteur qui gêne la totalité des entrepreneurs qui doivent tenir compte de la charge de l'impôt dans le calcul des prix et des coûts de production.

En outre, si la réglementation fiscale n'offrait pas de garanties suffisantes de stabilité, les producteurs auraient, peut-être, tendance à être très prudents et à majorer la base de leurs calculs.

### 3. Influence de la taxe sur les prix

Le problème des effets de la taxe sur les prix, est évidemment en connexion étroite avec celui de la répercussion, mentionné sous la rubrique "Rendre la taxe facilement répercutable".

Toutefois, à côté du processus de répercussion, il convient de prendre en considération les effets secondaires de calcul provoqués par chaque type d'impôt.

A côté de l'effet direct sur les prix correspondant à la charge réelle de l'impôt, il existe un effet indirect lorsque la marge bénéficiaire est calculée en pourcentage du prix d'achat, taxe comprise, et cet effet indirect augmente avec le nombre de stades qui suivent celui qui est taxé.

Cette influence indirecte de la taxe sur les prix se manifestera notamment lors d'un changement du système de taxation; pour cette raison, la partie VII du rapport a été consacrée entre autres à cet aspect.

### 4. Influence de la taxe sur la productivité

La neutralité de l'impôt dans ses aspects déjà mentionnés (neutralité concurrentielle, application simple et égale) constitue la condition essentielle pour que le développement de la productivité ne soit pas entravé.

Parmi les différents éléments qui concourent à l'accroissement de la productivité, on peut évoquer ceux que la taxe sur le chiffre d'affaires est susceptible d'influencer, notamment le progrès technique, représenté par le développement de l'équipement, et la spécialisation des entreprises.

### 5. Conclusions

Les différentes conditions qui ont été énumérées ci-dessus ont montré certaines exigences qu'une taxe sur le chiffre d'affaires, se rapprochant le plus possible d'un système idéal, devrait remplir. Toutefois, en pratique, il semble impossible de satisfaire en même temps et dans la même mesure à toutes ces conditions. Dans certaines circonstances, en effet, le fait de satisfaire complètement à l'une de ces conditions exclut la possibilité de satisfaire

totalément à l'une des autres. Il faudrait donc trouver un système de taxe sur le chiffre d'affaires qui, compte tenu des divers buts que l'on voudrait atteindre, remplisse, dans la plus large mesure possible, les conditions évoquées ci-dessus.

B. Aspect budgétaire en rapport avec les problèmes de l'harmonisation

Comme il est dit plus haut, les taxes sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur doivent être considérées, du point de vue de leurs incidences économiques, comme des taxes générales sur la consommation.

Par ailleurs, les législations des six Etats membres en matière de taxe sur le chiffre d'affaires sont concordantes dans la mesure où elles reposent largement sur le principe de l'imposition dans le pays de destination. En effet, les marchandises importées sont soumises dans tous les pays à une taxe dont le but est de compenser la charge fiscale supportée du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires, par les produits nationaux similaires. En revanche, les livraisons à l'exportation sont exonérées de la taxe dans les six pays, tandis que la plupart de ces pays accordent en outre des ristournes à titre de compensation pour la taxe sur le chiffre d'affaires perçues aux stades antérieurs à l'exportation.

L'application du principe de l'imposition dans le pays de destination a pour résultat que le produit de la taxe sur le chiffre d'affaires bénéficie, sinon en totalité du moins pour la presque totalité, au pays où les marchandises sont consommées. Dans le cas de l'adoption d'un régime commun en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, assorti de la suppression des mesures de compensation fiscale aux frontières et de l'adoption du principe de l'imposition dans le pays d'origine, il est possible de faire en sorte que les recettes fiscales continuent de bénéficier dans une très large mesure au pays consommateur en recourant aux moyens suivants :

- ou bien, établir le régime commun de telle manière qu'en pratique l'imposition ait lieu d'une manière complète et automatique dans le pays consommateur (par exemple, sous la forme d'une taxe au stade du commerce de détail ou - dans une mesure moins complète - sous la forme d'une taxe sur les grossistes);
- ou bien, dans le cas d'une taxe qui, du fait du régime adopté, serait perçue principalement dans le pays d'origine (par exemple, une taxe à la production), procéder à des mesures de compensation financière par le truchement d'une caisse commune ou d'autres moyens.

Le mandat donné aux sous-groupes par le groupe de travail n° I est tel que les sous-groupes n'ont pas la tâche de prendre position sur des problèmes budgétaires. L'étude de ces questions - en particulier la répartition éventuelle des recettes provenant d'une taxe commune sur le chiffre d'affaires - qui, d'ailleurs, devraient être examinées en corrélation avec les répercussions budgétaires du rapprochement des législations dans les autres domaines fiscaux et avec la perception des droits de douane d'un tarif extérieur commun, devrait être confiée à un groupe spécial d'experts.

Toutefois, les sous-groupes n'ont pas pu passer entièrement sous silence ces questions dans les rapports qu'ils ont consacrés à l'étude des différents systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires. Ils ont jugé nécessaire d'attirer, dans leurs rapports relatifs aux diverses hypothèses étudiées, l'attention sur les cas dans lesquels l'application du régime en cause n'aurait pas pour effet de faire bénéficier du produit de la taxe le pays consommateur. Les sous-groupes ont estimé avoir d'autant plus de raison de procéder de la sorte que la majorité des délégations est d'avis que c'est l'état de choses actuel, à savoir l'attribution des recettes au pays consommateur, qui répond le mieux au caractère de taxe sur la consommation qui est inhérent à la taxe sur le chiffre d'affaires et qu'il y aurait lieu, dès lors, de maintenir cette situation dans toute la mesure du possible, même après l'harmonisation des taxes en question.

### C. Notion de biens imposables

Les sous-groupes sont d'opinion que le système commun devrait imposer en principe tous les biens - sauf exonérations particulières imposées par des raisons spéciales - et non seulement certaines catégories de biens (comme c'est le cas dans le système de la "purchase tax").

Cette prise de position a été en particulier fondée pour les considérations suivantes :

- si l'on ne taxait qu'un nombre limité de produits, il faudrait, pour assurer les recettes nécessaires au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, fixer les taux à un niveau qui risquerait de ne plus être supportable;
- la taxation d'un nombre limité de produits est susceptible de provoquer certaines distorsions de concurrence et de poser des problèmes de choix et d'interprétation entre divers groupes de produits.

Une deuxième question générale qui s'est posée dans le cadre de la détermination des biens imposables, était celle de savoir si les transferts des biens immeubles devaient être soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il a été constaté que ces opérations, qui dans la plupart des pays sont régies par les règles du droit civil, étaient laissées dans tous les pays membres en dehors du champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires. De telles opérations sont, en

principe, frappées par un droit d'enregistrement ou une autre taxe spéciale et il a paru aux délégations peu opportun de les faire entrer d'une manière générale dans le domaine de la taxe sur le chiffre d'affaires.

En ce qui concerne la taxation des livraisons de marchandises, les biens imposables sont donc, en général, tous les biens meubles corporels.

Une situation spéciale se présente dans le domaine des travaux de construction immobilière. Cette opération rentre dans le champ d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires mais il n'a pas encore été précisé si cette opération devait être considérée comme une livraison de marchandises et être taxée d'après le régime applicable aux biens meubles corporels, ou bien si elle devait être considérée comme le résultat d'une série de prestations de services et être taxée d'après le régime applicable aux prestations de services.

#### D. Notion de livraisons et opérations assimilées

Les divers systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les Etats membres présentent des divergences parfois notables en ce qui concerne les faits générateurs de l'impôt et les définitions employées de sorte qu'il apparaît nécessaire de mettre au point ultérieurement, quand le choix d'un système commun aura été effectué, une notion commune de la livraison.

La livraison peut résulter d'actes juridiques divers : la vente, la vente sous condition (suspensive ou résolutoire), l'échange, la location-vente, la donation, la réquisition par les autorités publiques, etc...

Il faudra décider si seules les opérations comportant transfert de propriété sont imposables ou, encore, si chaque fois qu'il y a remise d'un objet ou d'un bien il y a fait générateur de l'impôt.

De même, il faudra déterminer si la remise des marchandises travaillées à façon et l'utilisation pour consommation propre par les fabricants ou commerçants des objets qu'ils fabriquent ou dont ils font le commerce, doivent être assimilées à une livraison, en examinant si l'imposition de telles opérations du point de vue économique se justifie dans la structure du système choisi.

Il faudra préciser si c'est la remise matérielle effective du bien ou seulement la simple mise à la disposition du bien, même si le preneur n'en prend pas effectivement possession, qui constitue le fait générateur.

De toute manière, pour l'examen actuel des systèmes de taxation, il semble qu'il suffise pour caractériser le transfert imposable de marchandises, de partir de la notion de livraison sans préciser où et à quel moment une livraison doit être considérée comme réalisée, cette mise au point n'étant pas décisive pour l'adoption d'un système ou d'un autre.

Il faut remarquer que la notion commune dans le système de taxation à choisir devra être compatible avec les diverses législations nationales mais que cela ne semble pas devoir présenter des difficultés insurmontables.

#### E. Prestations de service

##### 1. Généralités

L'examen des possibilités d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne pourrait se limiter aux livraisons de marchandises, en raison de la corrélation étroite existant entre la taxe sur les livraisons de marchandises et celle qui frappe les prestations de services. Aussi le groupe de travail n° I fait-il observer dans son rapport du 17 décembre 1959 (doc. n° IV/5285/59) qu'il faudra dans l'étude de chaque système examiner également la taxation des prestations de services.

Les législations concernant la taxe sur le chiffre d'affaires des pays membres contiennent toutes, un système de taxation des prestations de services.

D'un point de vue économique, il est, en effet, logique et justifié d'englober dans un système de taxe sur le chiffre d'affaires non seulement les livraisons de marchandises mais également les prestations de services. Egalement pour des considérations budgétaires il ne semble pas opportun de supprimer dans un régime harmonisé la taxation des prestations de services.

Les systèmes actuellement appliqués présentent des divergences considérables tant en ce qui concerne le champ d'application de la taxation des services que les taux de la taxe et les exonérations.

Il y a lieu de signaler ici que la relation entre la taxation des livraisons de marchandises et celle des services, fait l'objet de conceptions différentes. Tandis que dans quelques pays (Allemagne, Italie, Luxembourg, Pays-Bas), les prestations de services et les livraisons de marchandises sont soumises à une même taxe sur le chiffre d'affaires, dans d'autres pays (Belgique, France), les prestations de services sont frappées

d'impôts spéciaux. D'autre part, il faut constater que dans certains pays (Allemagne, Belgique, Luxembourg), le taux de la taxe établi pour les prestations de services est, en général, identique au taux normal applicable aux livraisons de marchandises, tandis que dans les autres pays, toutes ou certaines prestations de services sont frappées par un taux qui est plus faible que le taux normal appliqué aux livraisons.

De telles différences dans la dénomination ou dans le taux de la taxe posent évidemment le problème de la délimitation des livraisons de marchandises, d'une part, et des prestations de services, d'autre part. A ce sujet, certains pays ont adopté la méthode de définir les livraisons de marchandises et de considérer comme prestations de services toutes les prestations qui ne constituent pas une livraison de marchandises, tandis que d'autres pays ont donné des définitions spéciales. En tout état de cause, il sera nécessaire d'établir dans le cadre d'une harmonisation une notion commune de prestations de services.

Il semble cependant prématuré d'élaborer, dès maintenant, une telle notion, d'autant que celle-ci devra, le cas échéant, être définie en corrélation avec la notion de "livraison", dont la mise au point a été laissée en suspens (voir chapitre D, page 28)

## 2. Classification des services selon l'opportunité d'une harmonisation

L'harmonisation des impôts indirects au sens de l'article 99 du Traité, devant être effectuée dans la mesure où l'intérêt du marché commun l'exige, il paraît opportun d'examiner si l'on ne pourrait pas laisser une partie du domaine de la taxation des services à l'autonomie des pays membres. Dans cet ordre d'idées, il apparaît, en effet, que l'harmonisation n'est pas indispensable pour une catégorie importante de prestations de services. En se référant aux études faites à ce sujet par les pays du Benelux, on pourrait distinguer les services en deux groupes :

- prestations de services dont le coût influence d'une façon marquée le prix de revient des marchandises susceptibles de faire l'objet de transactions en trafic international (dénommées ci-après pour plus de simplicité "services influant sur les prix");
- autres (ci-après : "services n'influant pas sur les prix").

Dans l'étude du Benelux, parmi "les services influant sur les prix", sont indiqués entre autres : les travaux non considérés comme travaux de fabrication qui sont relatifs à des marchandises non usagées, le transport de marchandises et les prestations accessoires, les prestations des entreprises de publicité, les prestations des courtiers, intermédiaires autonomes et agents d'affaires s'occupant de la vente de **marchandises de publicité** ou du transport des marchandises.

Parmi les "services n'influant par sur les prix", on peut citer les services des coiffeurs, des instituts de beauté, des instituts de gymnastique médicale, ainsi que d'autres établissements similaires; les services des hôteliers et des exploitants de pensions; les services des cinémas et des théâtres et des organisateurs d'événements sportifs; les services de certaines professions libérales (médecins, dentistes et autres). En ce qui concerne ces "services n'influant par sur les prix", on pourrait laisser à chaque pays son entière liberté d'action sans préjudice sérieux pour le bon fonctionnement du marché commun. Toutefois, même pour ce groupe de services, il sera nécessaire de coordonner les dispositions relatives au lieu où le service est présumé être effectué de façon à éviter autant que possible des doubles impositions et des évasions fiscales. Il faut bien admettre que des disparités dans la taxation de cette catégorie de services pourraient provoquer certains détournements de trafic notamment dans les régions frontalières, mais ce problème - qui se pose d'ailleurs aussi à l'heure actuelle - ne paraît pas constituer un obstacle insurmontable.

Par contre, les "services influant sur les prix" devraient être englobés dans l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires. Aussi, dans les rapports des sous-groupes B et C, a-t-il été examiné, pour chaque système de taxation des livraisons, de quelle façon le régime fiscal des prestations de services influant sur les prix pourrait être harmonisé.

### 3. "Doubles impositions" et "non-imposition" dans les systèmes actuels

En principe, les six pays ne perçoivent la taxe sur les prestations de services que pour des services effectués à l'intérieur du pays. Toutefois, la définition exacte de la notion de "services effectués à l'intérieur du pays" diffère suivant les Etats.

Une première étude effectuée dans ce domaine a montré que ces divergences dans l'application du principe de territorialité peuvent, dans

certains cas, aboutir à ce qu'un même service soit taxé dans deux pays à la fois, ou que des services échappent indûment à toute taxation.

Il faut tendre, en tout cas, dans le cadre de la tâche assignée par l'article 99 du Traité, à éviter les doubles impositions entre les six pays, découlant de la notion de lieu où le service est réputé être imposable. Selon toute vraisemblance, il sera possible de réaliser un rapprochement de ce genre comme une mesure anticipant sur une harmonisation ultérieure des systèmes.

Sur la base de ces considérations, les sous-groupes estiment qu'il conviendra de créer, le moment venu, un groupe de travail spécial qui pourrait procéder à une enquête détaillée sur les cas de double imposition ou d'évasion fiscale résultant des différentes interprétations de la notion de "lieu où le service est imposable" et d'élaborer des propositions tendant à éliminer ces effets.

#### F. Notions de biens d'investissement et de frais généraux

Lors de l'étude de chaque système, les sous-groupes B et C ont été amenés à examiner le régime fiscal à appliquer aux livraisons des biens d'investissement et à certains frais généraux. Pour chaque système étudié, la question se pose, en effet, de savoir s'il faudra, afin d'éviter certains effets de double imposition, accorder pour ces biens ou frais soit une exonération, soit une suspension, soit une déduction de la taxe ou bien s'il faudra, afin d'atténuer le niveau du taux normal de la taxe, les soumettre à l'imposition.

Aussi, dans les rapports concernant l'examen des différents systèmes, on a employé plusieurs fois les termes "biens d'investissement" et "frais généraux". C'est pourquoi il s'est avéré utile d'exposer dans ce rapport préliminaire ce que les sous-groupes entendent par ces termes.

##### 1. Biens d'investissement

Il convient de préciser qu'il s'agit ici uniquement d'expliquer le sens du terme "biens d'investissement" employé dans les rapports en cause et de souligner que cette définition ne préjuge en aucune façon la notion juridique qui devra être établie ultérieurement pour l'application d'un système commun.

Sous cette réserve, sont considérés comme biens d'investissement :

- les biens (autres que les matières qui sont physiquement incorporées dans les produits fabriqués et autres que les marchandises destinées à la revente) qui concourent directement ou indirectement à la fabrication ou à la distribution, dont la durée normale d'utilisation dépasse un an et qui, de ce fait, sont, en principe, traités dans la comptabilité comme des biens amortissables.

Il faut cependant souligner que d'après plusieurs délégations, lorsque l'on devra élaborer une définition fiscale légale des biens d'investissement, on ne pourra pas se référer exclusivement à des définitions commerciales et comptables aussi longtemps qu'elles différeront encore de pays à pays.

Il est bien entendu que la notion précitée ne constitue qu'un critère général et n'implique pas que dans chaque système de taxe sur le chiffre d'affaires tous les biens qui tombent sous le coup de cette définition doivent nécessairement être soumis au régime fixé pour les biens d'investissement.

Diverses raisons peuvent, en effet, conduire à ne pas faire application dans certains cas d'un régime de faveur (par exemple détaxation) aux biens d'investissement.

Tout d'abord, il faudra considérer s'il ne conviendrait pas d'exclure d'un tel régime les biens qui sont exclusivement ou partiellement utilisés par les membres des entreprises pour leurs besoins personnels. En outre, se pose la question de savoir s'il ne serait pas désirable d'exclure également les biens ayant un caractère somptuaire et - pour des raisons pratiques - ceux qui sont susceptibles d'être distraits de leur affectation apparente pour être utilisés à des fins privées.

D'ailleurs, toute exclusion de certains biens du régime de faveur applicable aux biens d'investissement exige un choix, déterminé par la structure du système de taxation adopté et par des considérations d'ordre budgétaire et économique.

Parmi les biens qui pourraient, le cas échéant, être considérés comme susceptibles d'être exclus du régime, sont à citer : les immeubles, les véhicules, le mobilier.

Enfin, il convient de faire remarquer que se trouvent exclues de la notion des biens d'investissement, les matières qui sont physiquement incorporées dans les produits fabriqués et les marchandises destinées à la revente. Ces biens jouissent dans les systèmes étudiés par les sous-groupes ou bien d'un régime de livraison en suspension de taxe, ou bien d'un régime de déduction dite "physique".

En ce qui concerne la production, il faudra assimiler aux "matières incorporées" (comme les matières premières, les produits semi-ouvrés, les pièces détachées) les matières qui ne sont pas incorporées dans les produits fabriqués, mais qui sont détruites au cours de l'opération de fabrication (comme les agents de fabrication, les combustibles, le gaz, l'électricité, l'oxygène, etc...). On pourrait envisager un traitement semblable pour certains produits dits de consommation rapide (comme les moules de sable, les cylindres gravés pour l'impression des tissus, etc...).

D'autre part, en ce qui concerne les marchandises destinées à la revente, la question se pose de savoir s'il ne faudrait pas assimiler à cette catégorie les emballages.

## 2. Frais généraux

Sont considérés comme "frais généraux" les dépenses (achats de biens ou prestations de services) qui concourent directement ou indirectement à la fabrication ou à la distribution des produits, mais qui ne portent ni sur des matières premières ou matières y assimilées, ni sur des biens d'investissement.

Ces dépenses sont, le plus souvent, portées à la charge de l'exercice annuel au cours duquel elles sont engagées. Comme exemples de telles dépenses, on peut citer : les achats de petit outillage et d'articles de bureau, les frais de publicité, les frais de chauffage des locaux, les fournitures d'ateliers telles que les huiles, les graisses, les cordages, les courroies etc...

.../...

Ici également, il faut souligner que cette description des frais généraux ne préjuge en aucune façon la notion juridique qui pourrait être établie ultérieurement pour l'application d'un système commun déterminé.

En ce qui concerne les frais généraux, correspondant à des prestations de services rendues à une entreprise, le régime fiscal qui peut leur être appliqué, est examiné, pour chaque système de taxation des livraisons, dans les rapports des sous-groupes B et C.

En ce qui concerne les frais généraux représentant l'achat de biens meubles corporels (par exemple petit outillage, articles de bureau), il n'est pas exclu que, dans un certain système de taxation, il s'avérera souhaitable de leur appliquer le même régime que celui adopté pour les biens d'investissement.

.../...

PARTIE IV

RAPPORT DU SOUS-GROUPE B

A. Mandat

Le sous-groupe B est chargé d'examiner les possibilités qui se présentent pour une application commune dans les six pays membres d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, combinée éventuellement avec une imposition des détaillants et d'examiner dans quelle mesure l'instauration de cette taxe permettrait d'atteindre les objectifs proposés par la Commission.

Dans le système d'une taxe unique perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, la taxe est perçue sur les livraisons des marchandises effectuées aux détaillants ou, lorsque ce stade est évité, sur les livraisons des marchandises effectuées directement aux derniers consommateurs (1). En conséquence, la taxation s'applique aussi bien aux livraisons effectuées par des fabricants qu'à celles faites par des commerçants de gros, pour autant qu'ils livrent les uns et les autres aux détaillants ou aux derniers consommateurs.

Les études doivent également porter sur les possibilités d'une forme de taxation mixte, c'est-à-dire d'une combinaison de la taxation au stade du commerce de détail et de la taxation au stade antérieur à celui-ci. Le système mixte ne peut être pris en considération que si la taxe frappant le stade du détail peut être établie à un taux modéré, donc que si cette taxe a un caractère accessoire.

B. Systèmes en vigueur en dehors des Etats membres qui ont été pris en considération lors de l'examen

Afin de juger le système d'une taxation au stade antérieur à celui du commerce de détail, le sous-groupe B a surtout pris en considération lors de ses études, autant que cela paraissait opportun, la taxe sur les grossistes perçue en Suisse et la "purchase tax" perçue en Grande-Bretagne.

---

(1) Les "derniers consommateurs" seront, en règle générale, des personnes privées. Dans certains cas, il faudra cependant assimiler aux livraisons effectuées aux derniers consommateurs d'autres livraisons, par exemple la livraison à un producteur qui se trouvera, pour des raisons spéciales, en dehors du champ d'application de la taxe (le cas échéant : les agriculteurs), ou la livraison à un producteur ou à un commerçant de gros des biens qui ne donnent pas droit au régime de suspension ainsi que toutes les livraisons des biens aux prestataires de services. C'est dans ce sens qu'il faudra comprendre l'expression "dernier consommateur" souvent employée dans ce rapport.

Dans le chapitre C suivant, où les problèmes les plus importants posés par une taxe perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail sont énumérés dans l'ordre où ils ont été examinés, on a procédé, en ce qui concerne les points qui y donnaient lieu, à des comparaisons avec les systèmes précités et fourni les commentaires correspondants.

Un bref aperçu comparatif de ces systèmes figure à l'annexe C.

C. Examen d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail

Ce système correspond à une taxe unique qui n'est perçue qu'une seule fois, à savoir en principe, au moment où la marchandise en allant du producteur au consommateur entre dans le stade du commerce de détail. Quelle que soit la longueur du circuit de production ou de distribution, ce système aboutit, à prix égal (base d'imposition) à une même charge fiscale. Il présente donc le grand avantage d'être neutre, dans une large mesure, du point de vue de la concurrence et d'éviter que les entreprises ne soient tentées de recourir à la concentration verticale (intégration). Un inconvénient, présenté en particulier par une taxe cumulative à cascade, se trouve ainsi supprimé. En outre, cette taxe unique permet des détaxations à l'exportation et des taxations à l'importation quasi exactes.

L'examen relatif aux modalités techniques de l'application du système a porté sur les éléments suivants considérés comme essentiels :

1. Personnes imposables

Sont imposables dans ce système - c'est-à-dire sont soumis à l'obligation de payer la taxe - les producteurs et les commerçants de gros pour autant qu'ils effectuent les uns et les autres des livraisons à des détaillants ou directement aux derniers consommateurs.

Le point d'impact de la taxation étant donc la livraison par un producteur ou un commerçant de gros à un détaillant ou à un dernier consommateur, les livraisons aux stades antérieurs de la production ou de la distribution, c'est-à-dire les livraisons d'un producteur ou d'un commerçant de gros à un autre producteur ou à un autre commerçant de gros ne sont pas taxées (livraison en suspension de la taxe) (1). De même - conformément au caractère particulier de cette taxe unique - toutes

---

(1) Bien que certaines délégations préfèrent parler dans ce cas d'une "exonération de la taxe" (Steuerbefreiung), le sous-groupe est convenu d'employer dans son rapport le terme "suspension de la taxe" (Steueraufschub).

les livraisons postérieures à la livraison imposée, c'est-à-dire en règle générale les livraisons effectuées par des détaillants aux derniers consommateurs ne sont plus taxées (livraisons en dehors du champs d'application de la taxe).

Tous les producteurs et commerçants de gros sont enregistrés afin de les distinguer des non-assujettis. Un tel enregistrement est également nécessaire, dans ce système, pour permettre de constater si la livraison d'une personne enregistrée est imposable (livraison à une personne non enregistrée) ou si elle peut être effectuée en suspension de la taxe (livraison à une personne enregistrée). L'enregistrement des producteurs et commerçants de gros astreints au paiement de la taxe parce qu'ils remplissent régulièrement les conditions prévues, est obligatoire. Par surcroît, l'enregistrement facultatif des détaillants sera possible (enregistrés volontaires), pour leur permettre d'acheter des marchandises en suspension de taxe.

La question se pose de savoir si le fait d'être enregistré volontairement devrait impliquer que la suspension de la taxe serait accordée à tous les achats ou bien seulement aux achats effectués en vue de la revente à des enregistrés. Dans la deuxième hypothèse, il serait inévitable d'exiger une comptabilité distinguant nettement les achats en suspension de la taxe et les achats sans suspension en fonction des ventes aux enregistrés et des ventes aux non enregistrés. La première hypothèse, c'est-à-dire la suspension pour la totalité des achats des enregistrés volontaires serait par contre plus simple et d'ailleurs égale au régime des enregistrés obligatoires. Mais alors, le détaillant qui s'inscrit volontairement est donc entièrement astreint au paiement de la taxe sur ses livraisons à des acheteurs non enregistrés, mais il peut aussi, en revanche, acheter en suspension de taxe, à d'autres enregistrés et exporter en franchise la marchandise achetée hors taxe ou la livrer en suspension de taxe à des enregistrés à l'intérieur du pays. Des détaillants plus importants (par exemple des maisons de vente par correspondance) ont un intérêt à un enregistrement volontaire lorsqu'ils effectuent assez fréquemment des livraisons à des enregistrés à l'intérieur du pays ou procèdent à des exportations.

Le nombre relativement limité des assujettis (producteurs, commerçants de gros et détaillants admis à l'enregistrement), qui disposent le plus souvent d'une bonne comptabilité facilite la perception de la taxe et rend aisé le contrôle à exercer par l'administration.

## 2. Biens imposables

Seront imposables, dans ce système, les livraisons de tous les biens meubles corporels, sauf exonérations pour des raisons spéciales (voir Partie III, chapitre C, page 27).

## 3. Régime applicable aux investissements et frais généraux (1)

### a) Biens d'investissement

Percevoir la taxe au stade antérieur à celui du commerce de détail, cela signifie que la taxation ne s'effectue qu'au moment où la marchandise passe d'une personne enregistrée à l'acheteur non enregistré (détaillant ou dernier consommateur). Ce mode d'imposition - taxe perçue à un seul stade - exclut la taxation à des stades antérieurs et postérieurs. Or, la question se pose de savoir si ce régime devrait également être appliqué aux biens d'investissement.

Un certain effet cumulatif se produit évidemment si l'on soumet à la taxation les biens d'investissement dont le coût entre dans le prix des produits imposables.

Dans le système suisse de la taxe sur les grossistes, on a accepté cet inconvénient et soumis à la taxation les biens d'investissement. La "purchase tax" anglaise impose des biens de consommation sélectionnés de sorte qu'il n'y a pas, en général, de taxation des biens d'investissement.

Le problème de la taxation ou de la non-taxation des biens d'investissement n'a pas seulement une importance économique. Sa solution est également en rapport direct avec le montant du taux de la taxe qui doit être envisagé pour la taxe au stade antérieur à celui des détaillants.

Les possibilités suivantes ont été examinées au sujet de ce problème :

- Suspension de la taxe pour les livraisons de biens d'investissement entre enregistrés.
- Exonération intégrale ou partielle de la taxe pour les biens d'investissement.
- Taxation intégrale des biens d'investissement.

---

(1) Voir pour les notions des "biens d'investissement" et "frais généraux" Partie III, chapitre F, page 32.

D'après la première hypothèse, il n'y aurait aucune différence entre le traitement fiscal des biens d'investissement et celui d'autres marchandises. Cependant, il est à prévoir que certains biens devront être exclus du régime suspensif (par exemple certains biens qui sont exclusivement ou partiellement utilisés pour des besoins personnels; des biens ayant un caractère somptuaire, etc...).

Parmi les avantages de cette hypothèse, il faut citer :

- La conception du système d'une taxe unique sur le chiffre d'affaires perçue au stade antérieur au commerce de détail serait maintenue dans sa forme la plus pure et serait la plus simple à appliquer sans dispositions spéciales pour les biens d'investissement (sauf en ce qui concerne les quelques biens à exclure).
- Il n'en résulterait pas d'effets cumulatifs entraînant des distorsions de concurrence entre les entreprises à investissements élevés et les entreprises à investissements plus faibles.
- Pour les exportations et les importations, une détaxation pratiquement complète et une taxation quasi exacte seraient possibles.

Cette hypothèse présente cependant les inconvénients suivants : Il exige un taux plus élevé et peut conduire à des différences de traitement entre enregistrés et non-enregistrés. De plus, l'établissement et notamment la délimitation d'une liste des biens qui seraient à exclure du régime suspensif, ainsi que l'application du système aux entreprises mixtes provoqueront de sérieuses difficultés sur le plan technique.

Suivant la deuxième hypothèse d'une exonération intégrale des livraisons de biens d'investissement, seraient également exemptes d'impôt, les livraisons qui sont effectuées par des personnes enregistrées à des personnes non enregistrées. Outre les avantages énumérés ci-dessus au sujet de la première hypothèse, il en résulterait du point de vue économique une incitation plus grande à investir, et, dans le domaine des investissements, il n'y aurait plus de traitement différentiel entre les entreprises enregistrées et les entreprises non enregistrées.

Il en résulterait en revanche les inconvénients suivants :

- établissement d'une liste des biens d'investissement exemptés avec toutes les difficultés techniques, en particulier celle de la délimitation;
- obligation de prévoir un taux de la taxe plus élevé que dans l'hypothèse précédente.

Il est aussi concevable de ne pas accorder une exonération totale mais de soumettre les biens d'investissement à un taux réduit. De cette façon on pourrait, d'une part, atténuer les effets cumulatifs d'une taxation des biens d'investissement, et, d'autre part, diminuer la répercussion d'une exonération intégrale sur le taux de la taxe.

La troisième hypothèse prévoit une imposition intégrale des biens d'investissement.

Avantage : l'imposition totale des biens d'investissement permettrait un abaissement correspondant du taux de la taxe sans nuire aux recettes.

Inconvénients : - un effet cumulatif partiel, d'où il résulte qu'une stricte neutralité du point de vue de la concurrence n'est plus respectée;  
- un manque d'incitation au progrès technique;  
- une détaxation totale des exportations effectuées par des enregistrés et des non enregistrés, ainsi qu'une taxation exacte des importations effectuées par des non enregistrés ne seraient plus réalisables sans mesures spéciales de compensation;  
- un régime des biens d'investissement différent de celui des autres biens dans le chef des enregistrés.

La taxation intégrale des biens d'investissement pourrait être appliquée d'une façon assez simple, si l'on adopte le régime en vigueur à ce sujet en Suisse. Dans ce régime, il n'existe pas de notion de biens d'investissement, mais la taxation de ces biens résulte du fait qu'on accorde l'exonération (suspension) de la taxe pour les livraisons aux enregistrés seulement s'il s'agit de marchandises destinées à la revente ou de matières premières et de certaines matières auxiliaires destinées à la production. On pourrait toutefois étendre cette dernière catégorie aux "matières qui sont physiquement incorporées dans les produits fabriqués et les matières assimilables" (cf. Partie III, chapitre F, page 32.

Dans la discussion sur les avantages et les inconvénients des hypothèses qui ont été examinées ci-dessus, il a été mis en évidence entre autres :

- d'une part, le problème de l'influence de la taxation des investissements sur les prix ainsi que les problèmes des effets cumulatifs et des distorsions de concurrence qui peuvent en résulter, car une taxe sur le chiffre d'affaires frappant les biens d'investissement sera incluse, par le biais des amortissements, dans le prix des produits et se répercutera donc sur les acheteurs;

- d'autre part, le problème de l'interdépendance entre le taux de la taxe et l'imposition ou la non imposition des investissements.

Dans son expertise "Le problème de la justification d'une taxe sur le chiffre d'affaires des marchandises" du 7.9.1956 (page 18), le Professeur Keller considère les répercussions d'une taxation des biens d'investissement comme minimales en ce qui concerne la Suisse.

Au sujet de cette importante question, le sous-groupe B a toutefois jugé nécessaire d'effectuer lui-même un examen.

La Direction des Problèmes Fiscaux de la Commission a fait dans ce but une étude concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et sur les taux et l'a soumise pour discussion au sous-groupe (voir annexe D).

Le calcul de l'effet de l'imposition des biens d'investissement au Luxembourg n'a pas pu être fait, faute de statistiques input-output.

Il faut faire remarquer que cette étude a été faite sur la base de données statistiques qui, pour la plupart, n'ont pas de caractère officiel, et que les éléments employés et, par conséquent, les résultats obtenus ne sont qu'approximatifs. Ces résultats sont les suivants :

Le tableau n° 1 figurant dans l'annexe D permet de déterminer pour chaque pays le pourcentage (incidence globale) que représentent les amortissements (des investissements des années antérieures) par rapport aux chiffres d'affaires.

Ce pourcentage est le suivant en prenant pour base l'année 1953 :

pour l'Allemagne	pour la Belgique	pour la France	pour l'Italie	pour les Pays-Bas
8,3 %	7,2 %	7,6 %	7,0 %	6,25 %

Il en résulte que le cumul de la taxe sur les biens d'investissement s'élève à 0,9 - 1,2 % des prix si le taux de la taxe est de 15 %.

Il n'est pas encore possible de tirer de ces chiffres des conclusions concernant le calcul des taux d'impôt (taxation des investissements comprise ou exclue), car les amortissements opérés en 1953 qui ont servi de base à l'établissement de ces chiffres ont trait à des investissements effectués les années antérieures et non à des investissements nouveaux effectués en 1953.

Le tableau n° 2 figurant dans l'annexe D permet de déterminer pour chaque branche d'activité le pourcentage que représente l'amortissement par rapport au chiffre d'affaires :

- Pour le textile, le papier, la chimie, la métallurgie, les constructions métalliques et l'électrotechnique, les pourcentages se situent à peu près au même niveau que ceux dégagés au tableau n° I relatif à l'incidence globale, cependant avec de légères variations dans un sens ou dans l'autre.
- En ce qui concerne les charbonnages, il y a lieu de noter que les pourcentages dépassent sensiblement ceux de l'incidence globale.
- Dans le secteur de l'électricité, du gaz et des distributions d'eau, les pourcentages sont nettement supérieurs à ceux relevés pour l'incidence globale. En Allemagne, Belgique et Italie, ils représentent deux à deux fois et demi, aux Pays-Bas près de quatre fois l'incidence globale.

Dans le dernier tableau (tableau n° 3) figurant dans l'annexe D qui mentionne également les chiffres de 1953, on compare, d'une part, le chiffre d'affaires total concernant les marchandises taxables (y compris les biens d'investissement) réalisé par les entrepreneurs enregistrés à l'occasion de leurs transactions avec des personnes non enregistrées et, d'autre part, le chiffre d'affaires précité augmenté du chiffre d'affaires correspondant aux livraisons des biens d'investissement éventuellement taxables, que se font mutuellement les entrepreneurs enregistrés.

Il résulte de ce tableau n° 3 que si l'on applique un taux de 20 % avec exonération des biens d'investissement, on pourra, en imposant ces biens, sans perte de recettes, diminuer le taux de 20 % à :

16,9 % en Allemagne,  
17,6 % en Belgique,  
17,2 % en France,  
16,8 % en Italie,  
16,7 % aux Pays-Bas.

Avec un taux de 15 %, on obtiendra un taux de :

12,6 % en Allemagne,  
13,2 % en Belgique,  
12,9 % en France,  
12,6 % en Italie,  
12,6 % aux Pays-Bas.

Il est rappelé que les chiffres mentionnés ci-dessus n'ont qu'une valeur approximative.

Après avoir pesé tous les avantages et tous les inconvénients, le sous-groupe s'est placé, notamment pour des raisons d'ordre budgétaire, dans la troisième hypothèse selon laquelle les biens d'investissement sont taxés.

Il apparaît que cette solution est d'autant plus justifiée par la considération suivante :

L'adoption de l'hypothèse de la suspension ou de l'exonération pour les biens d'investissement déclencherait une forte pression tendant à faire accepter le même régime pour les prestations de service, car les arguments économiques, surtout en ce qui concerne les effets non-cumulatifs en faveur d'une non-taxation des biens d'investissement sont dans une certaine mesure, également justifiés pour la non-imposition des prestations de services rendues à un fabricant ou à un commerçant.

b) Frais généraux

Il semble logique que les frais généraux représentés par l'achat de biens (par exemple petit outillage, articles de bureau, etc...) suivent le même régime fiscal que celui proposé pour les biens d'investissement et soient par conséquent taxés. En ce qui concerne les prestations de services rentrant dans la catégorie des frais généraux, les principes exposés au point 8 "Régime fiscal des prestations de services", page 50 sont applicables.

4. Régime applicable à la consommation propre

a) Un producteur ou un commerçant peut prélever dans son entreprise des biens de toute nature et les utiliser à titre privé hors du cadre de son entreprise. C'est une pratique que l'on désigne habituellement comme consommation propre à des fins privées.

Le producteur ou le commerçant peut, en outre, prélever sur la production courante ou sur les stocks de son entreprise des biens qu'il utilisera pour l'exploitation de son entreprise. Ce cas de consommation propre pour les besoins de l'exploitation se présente, par exemple, lorsqu'un constructeur d'automobiles utilise dans le cadre de son entreprise les véhicules qu'il a lui-même produits.

b) Il paraît souhaitable de taxer en principe les prélèvements effectués par des producteurs ou commerçants enregistrés chaque fois que les biens prélevés ne peuvent être achetés en franchise de la taxe à d'autres producteurs ou commerçants enregistrés. Il faudrait aboutir au résultat que la consommation propre à des fins privées serait obligatoirement assimilée à une livraison imposable, et que la consommation propre pour les besoins de l'exploitation ne serait imposable que dans la mesure où l'achat de biens d'investissement et d'autres moyens d'exploitation à d'autres producteurs ou commerçants enregistrés serait taxable.

Le principe précité paraît justifié notamment parce qu'il assure l'égalité de traitement entre les personnes enregistrées et les personnes non enregistrées qui ne peuvent prélever que des produits imposables et entre les producteurs qui achètent et ceux qui fabriquent eux-mêmes les biens.

#### 5. Base d'imposition

Une taxe portant sur le chiffre d'affaires des livraisons exige par nature que la valeur des marchandises vendues, qui s'exprime par la rémunération, constitue la base d'imposition. En règle générale, la rémunération qui doit être soumise à l'impôt est représentée par le prix encaissé ou le prix conclu. Ceci vaut également pour la taxe au stade antérieur au commerce de détail qui est examinée à présent. Cependant, il en résulte certains problèmes dont le sous-groupe B a dû s'occuper, en tenant compte des aspects particuliers de la mission qui lui a été confiée.

Abstraction faite des discussions générales sur les problèmes de la base d'imposition dans les cas de consommation propre et de prix manipulés, qui se présentent dans tous les systèmes fiscaux, ce sont en particulier les problèmes d'une base d'imposition juste, propres à un système de taxation au stade antérieur à celui des détaillants qui ont fait l'objet d'un examen. Le transfert imposable de la marchandise passant du producteur ou du commerçant de gros à l'acheteur peut s'effectuer du producteur au détaillant, du producteur au dernier consommateur et du commerçant de gros au dernier consommateur, à des prix différents du prix de gros normal. Si l'on décide, dans ces cas, de prendre comme base d'imposition le prix de vente réel sans autre modification, il en résulte, pour des produits identiques, un changement fâcheux de la charge fiscale. Afin de garantir

une taxation égale, il faut ou bien déterminer par une correction des prix (diminution ou augmentation) une base d'imposition aussi uniforme que possible, ou bien fixer pour la taxe des taux différents, sans harmoniser les bases d'imposition. Dans le système suisse d'un impôt sur les grossistes, on a choisi de fixer des taux différents. Dans le rapport de la "Commission suisse d'études pour l'impôt sur le chiffre d'affaires et d'autres impôts sur la consommation", présenté le 30 mai 1956 au département fédéral des finances et des douanes, il a été fait remarquer à la page 34 : "Le fait que l'impôt n'est pas toujours perçu au même point de la chaîne des transactions nécessite, dans l'intérêt d'une charge aussi uniforme que possible du prix de vente au détail (sauvegarde de la concurrence), une graduation du taux de l'impôt d'après les livraisons en gros et les livraisons au détail..."

La majorité des délégations du sous-groupe B estime qu'il faut procéder à rectification seulement dans le cas de vente d'un fabricant ou d'un commerçant en gros directement à une personne privée. Le cas de vente d'un producteur à un détaillant ou à un dernier consommateur autre qu'une personne privée, ne donnerait donc lieu à aucune correction. Les délégations ne se sont pas mises d'accord sur la méthode à adopter. La plupart d'entre elles estiment que la rectification devrait s'effectuer par des diminutions forfaitaires sur les prix (correction de la base d'imposition) et non par l'application de taux de taxe différents. Bien que, dans ce système, il soit loisible aux Etats membres de fixer leurs taux de la taxe de façon autonome et qu'il faille par conséquent leur donner également la possibilité de fixer différemment les bases d'imposition au lieu des taux, certaines délégations estiment, qu'il serait souhaitable, le cas échéant, de se mettre d'accord sur une méthode qui puisse être appliquée en commun.

#### 6. Taux et exonérations

Le mandat confié au sous-groupe B prévoit expressément l'éventualité pendant une certaine période transitoire, d'une fixation autonome par les Etats membres des taux de la taxe et des exonérations dans un système de taxation au stade antérieur à celui des détaillants. C'est pourquoi, il s'est avéré nécessaire d'examiner divers problèmes qui résultent de l'application du système dans les six Etats membres en ce qui concerne les taux de la taxe et les exonérations.

Les taxes sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur procurent une part considérable de recettes dans le budget de tous les Etats membres. Il faut s'attendre à ce que, pour des raisons budgétaires, le

rendement ne soit pas moindre dans un futur système commun de taxe sur le chiffre d'affaires.

De plus, il faut constater que les taxes sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur, sont réparties dans la plupart des Etats membres à plusieurs stades économiques, alors que par contre la taxe au stade antérieur à celui des détaillants est une taxe unique de sorte que la totalité de la taxe doit être payée au stade antérieur à celui du commerce de détail. Le taux d'une telle taxe perçue à un seul stade doit donc nécessairement être élevé.

En ce qui concerne le niveau présumé du taux normal d'une telle taxe, on a effectué pour chaque pays membre, en admettant :

- que les allègements, les exonérations et les régimes spéciaux qui sont actuellement accordés pour certains produits soient conservés,
- que les recettes actuelles de l'imposition des services restent inchangées,

- que les biens d'investissement soient taxés,

les évaluations globales suivantes :

	hors taxe	taxe en dedans
Belgique	17,5	15
Allemagne	12,5	11,1
France	20,5 - 22	17 - 18
Italie	13	11,5
Luxembourg	6,22	5,85
Pays-Bas	8,7 - 11,1	8 - 10

Si les livraisons des biens d'investissement entre les enregistrés étaient entièrement exonérées, il faudrait compter sur une augmentation de ces taux de 1,5 à 2,5 points. De plus, le même régime étant appliqué, si les biens assimilés et les prestations de services étaient également exonérés, il faudrait une nouvelle augmentation de ces taux de l'ordre de 1 point.

#### 7. Enregistrement et contrôle

Etant donné le caractère du système de la taxe unique perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, il est nécessaire de procéder à l'enregistrement des personnes imposables (cf. les explications figurant au point 1, page 37, afin

- d'une part, de distinguer les personnes assujetties au paiement de la taxe de celles qui ne le sont pas et
- d'autre part, de faire en sorte que les livraisons effectuées par des

personnes enregistrées aux personnes non enregistrées (imposables) et les livraisons effectuées par des personnes enregistrées à celles qui le sont également (suspension de taxe) fassent l'objet d'un traitement fiscal différencié, tel qu'il est prévu dans le régime.

En outre, le système d'enregistrement offre à l'administration la possibilité d'effectuer un contrôle efficace. L'administration, ainsi que les vendeurs et acheteurs, ont la possibilité d'apprécier si une livraison est taxable ou non.

a) Le sous-groupe a tout d'abord examiné la possibilité d'appliquer le système d'enregistrement et de contrôle sur le plan national de chaque pays membre, c'est-à-dire sous l'angle du maintien des frontières fiscales à l'intérieur du marché commun.

Le système d'enregistrement et de contrôle appliqué en Suisse repose sur un registre public. Celui-ci offre à l'administration la possibilité, réclamée instamment par plusieurs délégations, de rendre responsable le fournisseur et l'acheteur lorsque la taxe n'a pas été payée par suite du fait que l'acheteur a faussement prétendu avoir été régulièrement enregistré alors que ce n'était pas le cas, et que le fournisseur a accepté cette déclaration comme étant exacte sans l'avoir examinée, bien qu'il pût se renseigner sur l'**inexactitude** de la déclaration en question en consultant le registre public.

En dépit des avantages incontestables d'un registre public, un examen plus approfondi a permis de constater que l'établissement, la mise à jour et la consultation d'un tel registre bien qu'ils soient à la rigueur réalisables dans un petit pays tel que la Suisse, seraient très difficiles, voire quasi impossibles pour certains pays membres de la CEE, plus étendus et aux structures économiques plus variées.

Il reste la possibilité d'un enregistrement non public. Dans ce cas, l'administration délivre à la personne enregistrée une attestation portant la date et le numéro d'enregistrement effectué. Une personne imposable enregistrée ne peut effectuer des livraisons en suspension de la taxe à une autre personne enregistrée que si cette dernière lui a remis, soit pour chaque livraison, soit une seule fois, pour une période déterminée, un bon de commande indiquant la date et le numéro de l'attestation délivrée par l'administration fiscale, ou bien une photocopie ou une copie

certifiée conforme de l'attestation de l'enregistrement. Le fournisseur est tenu de conserver ce bon de commande ainsi que, le cas échéant, la photocopie ou la copie certifiée conforme, dans sa comptabilité à la disposition des fonctionnaires du fisc.

Il est plus facile d'établir un registre non public - qui d'ailleurs est toujours indispensable à l'administration fiscale à des fins administratives - qu'un registre public. La tenue à jour d'un registre non public peut d'ailleurs se faire sur un plan local ou régional. Cependant, un certain inconvénient résulte de ce que le principe de la responsabilité solidaire de l'acheteur et du vendeur, jugé opportun, n'est pas réalisable d'une manière aussi stricte parce que l'omission d'un contrôle du registre ne peut plus être imputée au vendeur. Le vendeur pourrait (tout au plus) être rendu responsable du paiement de la taxe lorsqu'il aurait pu raisonnablement supposer que l'acheteur n'avait pas le droit d'établir un bon de commande privilégié. Chaque pays pourrait d'ailleurs adopter le système (registre public ou attestation) qui lui convient le mieux.

b) Dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales, une personne enregistrée appartenant à un Etat membre devrait être en mesure d'effectuer des livraisons à une personne enregistrée d'un autre Etat membre sans paiement de taxe (régime de suspension). Le problème de l'enregistrement et des contrôles se pose alors pour l'ensemble du marché commun comme pour un grand marché intérieur.

Pour ce qui est du système d'enregistrement qui devrait être adopté dans ce cas, il s'est avéré que certaines délégations donnaient la préférence à un registre public précisément pour les livraisons au-delà des frontières internes, notamment parce que de cette manière on pourrait aboutir à une responsabilité solidaire de l'acheteur et du vendeur. Mais la plupart des délégations ont estimé que l'établissement, la mise à jour et la consultation d'un tel registre pour les six pays n'étaient pas praticables, particulièrement parce qu'il serait trop volumineux.

C'est pourquoi il semble que, également pour les livraisons au-delà des frontières internes entre personnes enregistrées, le système de bons de commande ou de copies d'attestation indiqué ci-dessus constitue la seule solution pratique.

De plus, le sous-groupe a fait remarquer d'une manière générale que la mise en oeuvre de systèmes communs risquait d'être imparfaite si l'efficacité des contrôles différait trop entre les pays. Il faudrait également essayer dans ce domaine de rapprocher les techniques pour que les

.../...

différentes administrations nationales obtiennent des résultats qui pourraient être considérés comme équivalents, de sorte que des distorsions de concurrence entre les pays ne puissent pas se produire, ce qui pourrait être le cas si les fraudes fiscales étaient moins efficacement recherchées dans un pays que dans un autre.

La question de savoir si l'on peut créer de cette manière un système de contrôle suffisant pour ces livraisons sera étudiée au point 10 "Echanges entre les pays membres", page 57.

#### 8. Régime fiscal des prestations de services

a) Conformément aux critères fixés à la partie III, chapitre E, page 29, l'étude du régime fiscal des prestations de services ne portera que sur les "services influant sur les prix", c'est-à-dire pour les services dont le coût influence d'une façon marquée le prix de revient des marchandises susceptibles de faire l'objet de transactions en trafic international. Il y a lieu de remarquer que, dans le cadre d'un système de taxe perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, les "services influant sur les prix", correspondent dans une très large mesure aux "services rendus à des personnes enregistrées", soit obligatoirement, soit volontairement (par exemple les détaillants qui effectuent assez fréquemment des importations ou des exportations).

Le régime fiscal des prestations de services présente plusieurs aspects communs aussi bien avec le régime fiscal des matières premières (travaux à façon) qu'avec celui des biens d'investissement (publicité, travaux de recherche). Il a semblé utile d'examiner, à ce sujet, les hypothèses suivantes :

- suspension de la taxe pour les prestations de services rendues à des personnes enregistrées;
- exonération intégrale - même pour les prestations aux non-enregistrés - des "services influant sur les prix" énumérés dans une liste ;
- taxation des prestations de services influant sur les prix.

D'après la première hypothèse, toute prestation faite à des personnes enregistrées, serait assujettie au même régime, qu'il s'agisse d'un service ou d'une livraison de marchandises; cette hypothèse présente, en outre, les avantages suivants :

- Il n'en résulterait pas d'effets cumulatifs entraînant des distorsions de concurrence entre les entreprises utilisant des services rendus par des tiers et celles qui effectuent ces prestations elles-mêmes. Par conséquent, l'incitation à l'intégration qui pourrait dériver du cumul d'impôt sur les prestations de services serait aussi éliminée.

- Pour les exportations et les importations, une détaxation pratiquement complète et une taxation quasi exacte seraient possibles.

Ce système présente, en revanche, les inconvénients suivants :

- Le taux établi pour les livraisons de marchandises devrait être augmenté afin de maintenir les mêmes recettes. Cette augmentation serait d'autant plus importante qu'elle s'ajouterait à celle résultant d'une suspension de taxe pour les biens d'investissement.
- Des différences de traitement entre enregistrés et non-enregistrés et des difficultés techniques concernant les entreprises mixtes et les prestations rendues par des petites entreprises pourraient se produire.
- Puisqu'on peut prévoir - comme pour les biens d'investissement - que certaines prestations de services seront à exclure du régime suspensif (par exemple les prestations de services ayant un caractère somptuaire, les prestations de services susceptibles d'être utilisées à des fins privées), l'établissement et la délimitation de la liste des prestations de services taxables entraîneront des difficultés sur le plan technique.

Il y a, en outre, lieu d'observer que, si cette première hypothèse était retenue et, étant donné que dans une très large mesure les "services influant sur les prix" correspondent aux "services rendus à des personnes enregistrées", les Etats membres pourraient assujettir toutes les prestations de services - donc sans établir une distinction entre les services qui influent et ceux qui n'influencent pas sur les prix des marchandises - à des taxes particulières ou à des taux autonomes, puisqu'à cause de la suspension, les différences éventuelles d'imposition n'auraient aucune influence sur la taxation des livraisons de marchandises effectuées par des personnes enregistrées.

La deuxième hypothèse implique l'établissement de la liste des "services influant sur les prix" et leur exonération, indépendamment de la qualité du bénéficiaire (enregistré ou non).

Cette hypothèse présente, à quelques différences près, les mêmes avantages que l'hypothèse précédente. Elle évite, en outre, les différences de traitement entre enregistrés et non-enregistrés.

En revanche, d'une part, le taux pour les livraisons de marchandises devra être à parité de recettes, encore plus élevé que dans la première hypothèse; d'autre part, l'établissement et la délimitation de la liste des "services influant sur les prix" comporteront certaines difficultés.

La troisième hypothèse prévoit la taxation des prestations de services rendues à des enregistrés. Il faudra également voir s'il ne serait pas préférable d'accorder la suspension à certaines prestations (par exemple travaux à façon). Cette hypothèse présente l'avantage de permettre, par rapport aux autres hypothèses envisagées, un certain abaissement du taux de la taxe, tout en maintenant les mêmes recettes. En outre, certains des autres inconvénients mentionnés sous la première hypothèse seront évités, à savoir des différences de traitement entre enregistrés et non-enregistrés et des difficultés sur le plan technique en ce qui concerne les entreprises mixtes et les petites entreprises.

En revanche, on peut constater, en corrélation avec les avantages indiqués sous la première hypothèse, les inconvénients suivants :

- un certain effet cumulatif se produit, d'où il résulte qu'une stricte neutralité de la concurrence n'est pas respectée;
- une détaxation totale des exportations et une taxation exacte des importations ne sont pas réalisables sans mesures spéciales.

L'effet cumulatif découlant de l'imposition des prestations de services et l'intérêt pratique de procéder à des mesures compensatoires à l'exportation et à l'importation dépendront naturellement du taux applicable aux prestations de services rendues à des enregistrés.

Le sous-groupe a estimé souhaitable qu'une même solution soit adoptée pour les prestations de services et pour les biens d'investissement; par conséquent, étant donné les conclusions auxquelles on est parvenu pour le régime fiscal des biens d'investissement et après avoir considéré les avantages et les inconvénients des trois hypothèses envisagées, le sous-groupe s'est, notamment pour des raisons d'ordre budgétaire, placé dans la troisième hypothèse, prévoyant la taxation des prestations de services rendues à des personnes enregistrées, à l'exception, éventuellement de certaines prestations assimilables aux ventes de matières premières (par exemple travaux à façon).

o

o o

b) En connexion avec le régime fiscal des prestations de services, se pose le problème du régime applicable aux prestations de services ou aux livraisons de marchandises faites à des prestataires de services.

Des deux solutions possibles, suspension ou taxation, il semble que c'est la deuxième qui devrait être retenue; en effet, l'application du régime de

suspension nécessiterait l'enregistrement du groupe étendu des prestataires de services où se trouvent de nombreuses petites et moyennes entreprises, et entraînerait, par conséquent, des difficultés pratiques sur le plan technique. Il est vrai, d'une part, que la taxation des prestations de services rendues à des prestataires de services et la taxation des livraisons de marchandises qui leur sont faites, provoquera un certain effet cumulatif qui, par ailleurs, pourrait être atténué dans certains cas par une diminution du taux ou même par une exonération. Mais il semble, d'autre part, assez illogique d'accorder dans ce cas, un régime de suspension, alors que le sous-groupe a suggéré d'adopter la taxation, entre autres, des prestations de services rendues à des personnes soumises à la taxe au stade antérieur à celui des détaillants.

°  
°     °

c) Il reste à voir le problème du taux applicable aux prestations de services influant sur les prix.

En premier lieu, pour des raisons pratiques et d'équité fiscale, il serait préférable que les livraisons de marchandises et les prestations de services influant sur les prix soient frappés d'un même taux; cependant, étant donné notamment le niveau des taux prévus pour les livraisons de marchandises (voir point 6 "Taux et exonérations", page 46, il semble que les prestations de services devraient être assujetties à un taux inférieur. Ceci permettrait, en outre, d'atténuer l'importance de l'effet cumulatif découlant de la taxation des prestations de services rendues à des personnes enregistrées et à d'autres prestataires de services. Un taux assez faible, voire même une exonération, pourra être envisagé notamment pour certaines catégories de prestations de services donc la taxation peut entraîner un effet cumulatif particulièrement considérable.

En second lieu, il faut remarquer que, si les prestations de services influant sur les prix étaient frappées de taux sensiblement différents de pays à pays, il en découlerait certaines distorsions dans les échanges intercommunautaires de marchandises fabriquées ou commercialisées à l'aide de prestations de services rendues et taxables dans le pays d'origine, à moins que l'on ne maintienne pour ces échanges les mesures de compensation, qui devraient alors tenir compte de cette charge fiscale indirecte.

## 9. Echanges avec les pays tiers

Dans les rapports avec les pays tiers, les frontières fiscales sont maintenues en tout état de cause.

a) Pour ce qui est des exportations effectuées par des personnes enregistrées, c'est-à-dire pour la majeure partie des exportations, le système permet aussi bien dans l'hypothèse d'un maintien que dans l'hypothèse d'une suppression des frontières fiscales entre les pays membres une détaxation satisfaisante, puisque pour cela une simple exonération des exportations en question suffit. L'octroi de ristournes à l'exportation n'est pas nécessaire, car les livraisons ou les importations précédentes n'ont pas été taxées.

Il ne serait toutefois pas possible d'aboutir à ce résultat si le système devait stipuler que les livraisons de biens d'investissement et de biens entrant dans la catégorie des frais généraux ainsi que les prestations de services à des personnes enregistrées ne sont pas effectuées en suspension de taxe. Dans ce cas il faudrait une ristourne spéciale pour assurer la détaxation complète des produits exportés.

L'étude concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et les taux (voir annexe D) fournit certains points de repère permettant de tirer de l'importance des incidences économiques de l'imposition des biens d'investissement des conclusions concernant l'éventualité de négliger les ristournes à l'exportation, comme on le fait d'ailleurs actuellement dans la plupart des pays membres. Le cas échéant où l'on déciderait l'instauration d'un régime de ristournes, il faudrait remarquer que le calcul exact de ces ristournes ne serait pas possible. Dans ce cas là, il serait souhaitable que l'incidence différente de pays à pays de la taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services, qui est difficile à calculer, soit néanmoins déterminée au moyen d'un même pourcentage du taux de l'impôt dans tous les pays membres.

b) Par ailleurs, il n'est pas possible non plus d'aboutir à une détaxation complète des exportations par une simple exonération lorsque l'exportation est effectuée par une personne non enregistrée (détaillant), car un non-enregistré peut, selon la conception de ce système, seulement avoir acquis des marchandises taxées.

Il n'a pas été possible de procéder à des évaluations valables concernant l'ampleur et l'importance des exportations effectuées par des personnes non enregistrées. On peut, toutefois, partir de l'idée que

- le volume des exportations effectuées par les détaillants est relativement faible par rapport au volume des exportations des producteurs et des grossistes, mais que

- le volume des exportations des détaillants augmente (maisons de vente par correspondance, achats des touristes).

Le problème pourrait être résolu en admettant que les détaillants qui effectuent des exportations peuvent être enregistrés sur leur demande. Les détaillants d'une certaine importance se feront déjà enregistrer plus fréquemment parce que des entrepreneurs enregistrés se trouvent parmi leur clientèle à l'intérieur du pays et qu'ils aimeront livrer à celle-ci en suspension de taxe. On peut supposer que les détaillants qui effectuent dans une certaine mesure des exportations auront le même intérêt à se faire enregistrer volontairement.

On pourrait également envisager l'octroi de ristournes pour les détaillants non enregistrés qui effectuent des exportations. Le montant de la ristourne pourrait être calculé en fonction de la taxe payée au stade antérieur (donc, en principe, la taxe perçue sur le prix d'achat). Le calcul des ristournes à accorder aux détaillants exportateurs devient trop compliqué si l'on veut aussi arriver à une détaxation de l'impôt perçu sur les biens d'investissement, les frais généraux et les prestations de services.

Certaines délégations font de sérieuses réserves en ce qui concerne l'octroi de ristournes aux détaillants exportateurs parce qu'en pratique tous les régimes spéciaux sont d'application difficile lorsqu'il s'agit de commerce de détail. Mais on pourrait envisager d'accorder à des détaillants exportateurs non enregistrés une exonération indirecte à l'exportation en admettant que des marchandises destinées à l'exportation soient achetées sans taxe par le détaillant ou que l'on accorde à ces détaillants le droit d'acheter à l'avenir des marchandises sans taxe pour un montant correspondant à la valeur des marchandises exportées.

c) En ce qui concerne les importations en provenance de pays tiers, les marchandises importées doivent être taxées afin d'être soumises à une charge fiscale égale à celle supportée par les produits nationaux.

Une telle taxation s'effectue automatiquement et sans qu'il y ait de mesures compensatoires lorsque les marchandises sont importées par des personnes enregistrées et livrées ensuite par celles-ci à des personnes non enregistrées ou directement au dernier consommateur ou lorsque les marchandises en question sont utilisées en vue d'une consommation propre imposable. L'identité de traitement fiscal des marchandises importées et des produits nationaux ne serait pas pleinement assurée si l'on prévoyait l'imposition des biens d'investissement

des frais généraux et des prestations de services. Dans ce dernier cas, il faudrait naturellement aussi imposer les biens d'investissement, etc..., importés par des personnes enregistrées (voir ci-dessus les remarques concernant les exportations vers les pays tiers).

d) Si l'importation est effectuée à un stade postérieur au point d'impact de la taxe sur les livraisons à l'intérieur du pays (importation effectuée par des détaillants non enregistrés ou par des consommateurs), elle doit alors être taxée d'après le taux applicable aux livraisons à l'intérieur du pays parce que le système ne prévoit plus de taxation des transactions à ce stade et parce que les marchandises importées ne peuvent plus être soumises d'une autre manière à une charge fiscale égale à celle supportée par les produits nationaux. Dans le cas d'une taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services, il ne suffirait naturellement plus d'appliquer le taux applicable aux livraisons à l'intérieur du pays aux importations pour les placer au point de vue fiscal sur le même pied que les produits nationaux, mais il faudrait prévoir des taxes compensatoires spéciales.

Les inconvénients qui résultent, dans le cas des systèmes de taxation à cascade, de calculer et d'appliquer des taux moyens pour la taxation des importations disparaîtront en tout cas si l'on adopte le système de la taxe unique perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail ou seront maintenues dans des limites raisonnables si l'on envisage une taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services. En ce qui concerne ce dernier cas, on pourrait peut-être accepter le risque d'une faible inégalité.

De plus, les enregistrés peuvent importer sans payer de taxe sur simple présentation d'un certificat d'enregistrement, ce qui simplifiera beaucoup la tâche des autorités chargées du dédouanement et des milieux économiques intéressés.

Dans l'hypothèse d'une suppression des frontières fiscales intérieures, le fait qu'il y ait des disparités d'un Etat à l'autre, en ce qui concerne les taux et les exonérations, pourrait soulever certains problèmes. Dans ce cas, des détournements de trafic d'importance variable selon l'importance des disparités, pourraient se produire, en ce qui concerne les importations en provenance des pays tiers, au profit de l'Etat où la taxe frappant ces importations est la plus basse. Deux délégations estiment que ce danger n'existerait pas si dans les Etats membres les taux étaient très voisins. Quant au problème découlant du fait que dans ce cas la taxe n'est pas perçue dans le pays de destination et quant aux moyens de le résoudre, voir point 10 ci-dessous.

10. Echanges entre les pays membres

C'est notamment dans le domaine des relations commerciales entre les pays membres qu'un système commun doit faire ses preuves.

a) Dans l'hypothèse du maintien des frontières fiscales, on se trouvera naturellement devant la même situation que dans le cas des échanges avec les pays tiers. Pour les livraisons au delà des frontières à des acheteurs établis dans d'autres pays membres, il suffit, comme pour les livraisons à des acheteurs établis dans des pays tiers et compte tenu des réserves formulées ci-dessus au point 9, d'une simple exonération à l'exportation. De même, en ce qui concerne les importations en provenance d'autres pays membres, les possibilités sont les mêmes que pour les importations en provenance de pays tiers.

b) Dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales il est essentiel que le système puisse être appliqué compte tenu du maintien de la faculté pour les Etats membres de fixer d'une manière autonome les taux des taxes et les exonérations en fonction de leurs besoins en matière budgétaire ou pour tout autre motif. Pour ce qui est des possibilités techniques d'application du système sur la base des conditions indiquées ci-dessus, l'examen auquel a procédé le sous-groupe a donné les résultats suivants :

La conception du système d'après lequel, à l'intérieur d'un pays, les livraisons des personnes enregistrées à d'autres personnes enregistrées peuvent être effectuées sans paiement de taxe (suspension de taxe), tandis que les livraisons des personnes enregistrées à des acheteurs non enregistrés sont imposables, semble offrir la possibilité de trouver des solutions qui seraient également valables pour les problèmes fiscaux découlant des échanges entre les pays membres.

- Livraisons effectuées par des personnes enregistrées à d'autres personnes enregistrées

Comme c'est le cas à l'intérieur d'un pays membre; les livraisons effectuées dans le cadre d'un grand marché commun, où les frontières sont supprimées, par une personne enregistrée établie dans le pays membre A à une personne enregistrée établie dans le pays de destination B ne seraient pas taxables. Les livraisons ultérieures à d'autres personnes enregistrées dans le pays B ou dans d'autres pays membres, même la réexportation à destination de personnes enregistrées dans le pays A ne seraient pas taxables.

De ce fait, il n'est pas nécessaire, dans les cas précités, de prendre des mesures de détaxation dans le pays A ni des mesures de taxation dans le pays B ou dans tout autre pays de destination. Les livraisons ultérieures effectuées par l'acheteur dans le pays de destination ne sont taxables que si son client n'est pas enregistré. Il résulte de ce qui précède que :

.../...

- les inconvénients actuels de la détaxation des exportations et de la taxation des importations sur la base de taux moyens disparaissent;
- les taux de la taxe de chacun des pays membres - éventuellement différenciés - seront automatiquement appliqués pour l'imposition définitive;
- sans procéder à des mesures de compensation aux frontières, la taxation aura lieu par le système même, dans le pays de destination qui bénéficiera également du produit de la taxe.

Toutefois, les conclusions ci-dessus ne seraient pas tout à fait exactes si l'on envisageait la taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services. Abstraction faite de ce problème particulier, la réponse à la question de savoir si une livraison dans le cadre du marché commun peut être effectuée selon le régime de la suspension de la taxe, dépend uniquement du fait que le fournisseur et l'acheteur sont enregistrés. Or, la constatation de l'enregistrement, soit par les personnes intéressées désireuses de s'informer de leurs droits et de leurs obligations, soit par les administrations nationales à des fins de contrôle, présente de grandes difficultés.

De l'avis de la majorité des délégations, un registre public, accessible à tous les intéressés et englobant le territoire tout entier du marché commun, est une chose qui en pratique est difficilement réalisable (voir les explications figurant au chapitre C, point 7, "Enregistrement et contrôle". page 47).

L'utilisation d'un registre non public (obligeant l'acheteur à fournir un bon de commande indiquant qu'il est enregistré - voir également à ce sujet les explications figurant au point 7, page 47), se heurte à des difficultés d'un caractère différent.

Les administrations des pays membres ne peuvent pas procéder directement et elles-mêmes à l'indispensable contrôle des enregistrements éventuels dans les autres pays membres. Elles ont besoin, à cette fin, de l'assistance juridique et administrative de l'administration du pays membre dans lequel, suivant les indications figurant sur le bon de commande, l'enregistrement a été effectué. L'administration du pays de destination devrait, à cette fin, faire savoir à l'administration du pays d'origine, à la demande de celle-ci, si l'acheteur a été enregistré dans les formes légales et avait donc le droit de fournir un bon de commande. D'un autre côté, l'administration du pays d'origine devrait, à l'occasion des contrôles régulièrement effectués auprès du vendeur, communiquer les renseignements à l'administration du pays de destination.

Une telle assistance d'ordre administratif ne serait possible que si le nombre des contrôles demeurerait relativement limité. Certaines délégations ont exprimé l'opinion que, d'une manière générale, les administrations devraient se borner à procéder à des sondages. La majorité des délégations a néanmoins estimé qu'il était indispensable d'effectuer un contrôle très approfondi afin d'empêcher de façon efficace les fraudes fiscales (au moyen d'indications fausses concernant l'enregistrement; ou grâce à des tentatives illicites visant à payer les taxes dans un pays où les taux de la taxe sont inférieurs; ou encore au moyen de livraisons effectuées sans facture ou avec des factures falsifiées). Or, il semble que l'ampleur des contrôles risquerait de dépasser les possibilités pratiques des administrations fiscales, de telle sorte que le système de contrôle dont il vient d'être question ne serait guère applicable. Cependant un système de contrôle à l'aide de photocopies ou de copies certifiées conformes de l'attestation de l'enregistrement délivrées par l'administration fiscale, ne devrait pas être rejeté à l'avance si l'on pouvait limiter avec ce système le travail de contrôle de l'administration.

Le sous-groupe n'a pas approuvé les autres suggestions visant à remédier aux difficultés exposées, par exemple la suggestion tendant à faire examiner et certifier dans chaque cas par l'administration du pays de destination le bon de commande de l'acheteur avant l'envoi de celui-ci au vendeur.

- Les livraisons effectuées par des personnes enregistrées à des acheteurs non enregistrés sont taxables suivant les règles précitées du système de la taxe unique perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail. L'application de cette règle à la circulation des marchandises entre les pays membres rendrait, dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales ces livraisons imposables dans le pays d'origine sur la base des taux de ce pays, ce qui entraînerait l'application du principe du pays d'origine.

L'imposition dans le pays d'origine entraînerait des distorsions de concurrence et des détournements de trafic si les taux de la taxe et les exonérations différaient sensiblement de pays à pays, ce qui serait probablement le cas si les pays membres étaient libres de fixer les taux en question d'une manière autonome. Deux délégations estiment que ce danger n'existerait pas si dans les Etats membres les taux étaient très voisins. L'application du principe du pays d'origine aurait en outre pour conséquence que les recettes provenant de l'imposition de ces livraisons ne seraient plus attribuées au pays de consommation.

.../...

La majorité des délégations est d'avis que, dans les circonstances actuelles, on ne peut pas renoncer à accorder au pays de consommation le droit d'obtenir le produit des taxes frappant les marchandises consommées dans ledit pays (cf. Partie III, chapitre B, page 26). Cela pourrait aussi être réalisé par l'application du principe du pays d'origine, si l'on accordait au pays de consommation une compensation financière, par exemple au moyen d'une caisse commune.

Le sous-groupe a examiné différents moyens permettant d'arrêter les modalités de la taxation de façon que le produit des taxes soit attribué immédiatement au pays de consommation et que soient évités des détournements de trafic. Le sous-groupe est cependant arrivé à la conclusion que l'on n'a trouvé aucune solution pratiquement réalisable et susceptible de satisfaire pleinement la majorité des délégations.

En conséquence, le sous-groupe ne peut que constater qu'avec un système de taxation au stade antérieur à celui du commerce de détail, la suppression des frontières fiscales, dans la mesure où il s'agit de livraisons entre personnes enregistrées, est de nature à entraîner des difficultés pour des raisons de technique fiscale. Aucune solution satisfaisante n'a pu être trouvée en ce qui concerne les problèmes, beaucoup plus difficiles encore, que soulève la suppression des frontières fiscales sur le plan des livraisons effectuées par des personnes enregistrées à des personnes non enregistrées si l'on veut, comme envisagé ci-dessus, affecter les recettes au pays de destination et éviter toutes distorsions de concurrence et des détournements de trafic.

Les difficultés indiquées plus haut seraient réduites si ce système de taxation était appliqué dans les divers pays membres avec un champ d'application et des exonérations à peu près semblables et des taux très voisins. Dans cette hypothèse, on pourrait considérer qu'il est possible d'appliquer le système précité de livraisons en suspension de taxe aux livraisons effectuées par des personnes enregistrées d'un Etat membre à des personnes enregistrées d'un autre Etat membre.

Pour ce qui est des livraisons effectuées par une personne enregistrée d'un Etat membre à une personne non enregistrée établie dans un autre Etat membre, on pourrait examiner s'il est possible, dans ce cas, d'organiser techniquement la perception de l'impôt de façon que, par exemple, la taxation soit réglée, à l'aide de la notion du lieu de livraison, de manière à entraîner les mêmes effets que dans le cas de l'imposition basée sur le principe du pays de destination. S'il était impossible de trouver une solution satisfaisante par ce moyen, il y aurait lieu d'examiner si les recettes provenant de la taxation de ces livraisons devraient faire l'objet d'une compensation à l'aide d'une caisse commune ou par d'autres moyens.

D. Examen d'une combinaison d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail avec une taxe perçue au stade du commerce de détail

Après avoir procédé à l'examen de la première hypothèse concernant une taxation au stade antérieur à celui du commerce de détail, le sous-groupe, conformément au mandat qui lui a été donné par le groupe de travail n° I (voir les remarques au chapitre A, page 36), a également examiné la deuxième hypothèse à savoir une combinaison éventuelle d'une taxe au stade antérieur à celui du commerce de détail avec une taxation des détaillants.

Comme il a été évoqué au chapitre C, point 6 "Taux et exonérations", page 46, le taux de la taxe perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail devrait être fixé à un pourcentage élevé si l'on voulait maintenir le niveau des recettes obtenues avec les systèmes actuels.

On pourrait, en effet, diminuer le taux de la taxe perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail sans diminuer les recettes totales de la taxe, si l'on répartit la charge fiscale sur deux stades, à savoir le stade antérieur à celui du commerce de détail et celui des détaillants. Il est bien entendu, ainsi qu'il a déjà été constaté par le groupe de travail n° I, que la taxe perçue sur les détaillants ne pourrait être fixée, pour différentes raisons, qu'à un niveau très modéré.

L'imposition des détaillants se heurterait cependant aux inconvénients suivants :

- dans plusieurs pays, il serait, pour des raisons pratiques et psychologiques, extrêmement difficile d'introduire, voire même de réintroduire, une taxe au stade des détaillants, même dans l'hypothèse où cette taxe serait perçue à un taux très faible;
- le nombre des assujettis augmenterait considérablement.

De plus, il faudrait éviter que la taxation de deux stades ne déclenche un autre encouragement à l'intégration (par exemple l'intégration de nombreuses succursales de vente au détail aux grandes usines).

Cet effet ne se produirait pas si l'on établissait les deux taxes d'après un système non-cumulatif. Dans ce cas, le taux de la taxe perçue au stade des détaillants pourrait être fixé au même niveau que celui appliqué au stade antérieur à celui du commerce de détail, en admettant la déduction de la taxe payée par les producteurs et commerçants en gros de la taxe due par les détaillants. Or, il est évident que cette solution compliquerait beaucoup

l'application de la taxe sur les détaillants et rendrait d'autant plus difficile la réalisation de cette taxation dans les pays visés ci-dessus (cf. premier inconvénient). Il y aurait une autre solution, à savoir assujettir les ventes faites par des producteurs ou des commerçants en gros directement aux consommateurs, aux deux taxes : la taxe au stade antérieur à celui des détaillants et celle au stade des détaillants. Ce système implique la nécessité de déterminer la base imposable pour l'application de la taxe au stade antérieur à celui des détaillants, mais cette difficulté ne semble pas être insurmontable.

Mais quoi qu'il en soit des inconvénients techniques exposés ci-dessus, il faut constater que l'hypothèse d'une taxation complémentaire au stade des détaillants ne pourra pas constituer une solution générale pour autant qu'il y ait des Etats membres qui estiment qu'une telle taxe est irréalisable dans leur pays.

Cependant, ainsi qu'il a déjà été constaté par le groupe de travail n° I, il n'existe pas d'inconvénient pour le bon fonctionnement du marché commun à ce que certains pays qui pourraient appliquer une taxe au stade des détaillants à côté de la taxe au stade antérieur à celui-ci, introduisent une telle taxe.

#### E. Conclusions

La taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail ne répondrait, du point de vue de la science des finances, pleinement au principe de la neutralité en matière de concurrence que lorsque la double imposition des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services serait éliminée, c'est-à-dire que le système devrait prévoir que les livraisons des biens d'investissement, des biens assimilés et les prestations de services aux assujettis à la taxe puissent être effectuées sans perception de la taxe.

Dans cette conception, la taxe au stade antérieur à celui du commerce de détail présente les avantages substantiels suivants :

- Elle est neutre sur le plan international, parce qu'il est possible d'appliquer d'une façon exacte la taxation et la détaxation des marchandises à l'importation et à l'exportation.
- Elle est neutre sur le plan national, parce qu'elle établit une charge fiscale égale pour des marchandises comparables, indépendamment du nombre

de stades que ces marchandises ou ses composants ont parcouru dans le processus de la fabrication et de la distribution. Il en résulte que la taxe ne favorise pas l'intégration des entreprises.

- Elle favorise le développement du progrès technique.
- Elle est d'une application assez simple, bien qu'elle présente de sérieuses difficultés en ce qui concerne les entreprises mixtes. Le nombre relativement limité des assujettis, généralement pourvus d'une comptabilité suffisante, facilite la perception de la taxe à des frais relativement faibles et rend possible le contrôle à exercer par l'administration fiscale. D'autre part, les modalités d'application de la taxe ne sont guère susceptibles de provoquer des difficultés pour les entreprises.
- Elle simplifie d'une manière considérable le régime applicable aux importations et aux exportations. La majeure partie de ces opérations - à savoir celles effectuées par les producteurs, les commerçants en gros et les détaillants enregistrés volontairement - ne donne pas lieu à des perceptions à l'importation ni à des ristournes à l'exportation.

En revanche, ce système de taxe sur le chiffre d'affaires présente un certain nombre d'inconvénients graves qui découlent presque tous du fait que le taux de la taxe devrait être établi à un niveau très élevé. (Il convient de rappeler que le système de taxation étudié présuppose que chaque pays membre aura la faculté de fixer d'une manière autonome le taux de la taxe et les exonérations en fonction de leurs besoins en matière budgétaire ou pour tout autre motif).

Il résulte, en effet, des estimations approximatives que l'introduction du système, tel qu'il est conçu plus haut, dans les pays membres nécessiterait de fixer le taux de la taxe (appliquée à un prix hors taxe) à un niveau allant de 6,22 % à 22 % si les pays voulaient maintenir les recettes actuelles ainsi que les allègements et les exonérations en vigueur.

Il est clair que l'application d'une taxe unique perçue en une seule fois au stade antérieur à celui du commerce de détail à un taux aussi élevé, constituerait une charge presque insupportable pour les commerçants en gros dont la marge bénéficiaire est souvent assez modérée.

L'expérience a bien montré qu'en général les possibilités de répercuter la charge fiscale dans les prix diminuaient, à mesure que le taux de la taxe augmentait. Or, si la répercussion de la taxe n'est pas réalisée, les conditions de concurrence pourront être faussées. De plus, des distorsions concurrentielles se produiront parce qu'avec une taxe aussi lourde perçue à un seul stade, des fraudes considérables ne pourront pas être supprimées malgré les contrôles les plus stricts.

D'autre part, il faut remarquer que le passage des systèmes actuels - qui ont pour caractéristique un échelonnement de la charge de la taxe, en règle générale, sur plusieurs stades - au système unique envisagé provoquera de graves perturbations dans la structure des prix.

Il serait, certes, possible de remédier plus ou moins au grave inconvénient d'un taux élevé par deux possibilités :

- ou bien, procéder à une répartition de la charge de la taxe sur tous les stades en introduisant un système de paiements fractionnés;
- ou bien, renoncer à la suspension de la taxe pour les biens d'investissement, les frais généraux et les prestations de services.

Le sous-groupe B n'a pas approfondi la première possibilité parce que, dans cette hypothèse, le système se transformerait en réalité en une taxe sur la valeur ajoutée qui est examinée par le sous-groupe C.

C'est la deuxième possibilité - c'est-à-dire la taxation des biens d'investissement, des biens assimilés et des services livrés ou rendus à des personnes enregistrées - que le sous-groupe a pris en considération pour une taxe unique au stade antérieur à celui du commerce de détail.

Si cette conception était retenue, le taux de la taxe pourrait être diminué de quelques points (voir chapitre C, point 6, page 46). Mais, même dans ce cas là, le taux resterait assez élevé.

De cette manière, le système de taxation perdrait un de ses avantages les plus importants. En effet, l'imposition des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services introduit dans le système des effets cumulatifs et porte, par conséquent, atteinte au principe de la neutralité de la taxe en matière de concurrence. Un autre inconvénient est que, si l'on veut réaliser une détaxation complète des exportations effectuées par des enregistrés, on devra procéder à des ristournes et si l'on veut assurer une taxation équivalente des marchandises importées par des enregistrés, il faudra introduire des droits compensatoires.

Le sous-groupe a, en outre - conformément à son mandat - examiné la possibilité de réduire davantage le taux de la taxe au stade antérieur à celui du commerce de détail par l'instauration d'une taxe accessoire au stade des détaillants qui pourrait être établie de façon autonome par les Etats membres. Une telle solution se heurterait cependant, dans la plupart des pays membres, à de graves difficultés d'ordre pratique, psychologique et politique.

Partant de la conclusion que le système étudié devrait donc être conçu comme une taxe unique au stade antérieur à celui du commerce de détail, sans application du régime de la suspension aux biens d'investissement, aux frais généraux et aux prestations de services, et sans taxe accessoire au stade des détaillants, il convient d'examiner, sous le double angle du maintien et de la suppression des frontières fiscales entre les pays membres (cf. Partie I, page 1) dans quelle mesure les inconvénients de la situation actuelle, signalés par le groupe de travail n° I, pourraient être éliminés par l'adoption de ce système.

Dans l'hypothèse où les frontières fiscales entre les pays membres sont maintenues, l'adoption de ce système de taxation par les pays membres aurait pour résultat :

- que les difficultés concernant l'application des articles 95 - 97, découlant des systèmes à cascade, disparaîtraient dans une large mesure. La nécessité d'établir des taux moyens pour les droits compensatoires à l'importation et pour les ristournes à l'exportation, subsisterait cependant si l'on voulait compenser la charge fiscale indirecte résultant de la taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services. En toute hypothèse les ristournes et les droits compensatoires auraient une influence beaucoup moins importante qu'à l'heure actuelle et il semblerait possible d'aboutir à ce sujet à une méthode commune;
- que l'encouragement à l'intégration des entreprises inhérent aux systèmes à cascade serait quasi éliminé.

Le passage des systèmes actuels au système envisagé provoquerait, cependant, de très grandes difficultés. D'autre part, il faut constater que - abstraction faite des inconvénients signalés portant sur le taux élevé de la taxe - l'application technique de cette forme de taxation, qui présente toutefois certaines difficultés en ce qui concerne les entreprises mixtes, ne semblerait pas en général devoir se heurter à de graves obstacles.

Dans l'hypothèse où les frontières fiscales entre les pays membres sont supprimées (alors que les taux et exonérations diffèrent de pays à pays), on a, en premier lieu, examiné la possibilité de réaliser cette mesure pour les livraisons intracommunautaires entre des personnes enregistrées.

Le sous-groupe est arrivé à la conclusion que, d'un point de vue théorique, le système de la taxe au stade antérieur à celui du commerce de détail, permet en effet, la livraison de marchandises - autres que les biens d'investissement et biens assimilés - par une personne enregistrée située dans un pays membre à une personne enregistrée située dans un autre pays membre, sans aucune mesure de compensation et sans aucun contrôle aux frontières, lorsqu'on néglige la différence de la charge fiscale indirecte qui peut résulter de la taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services à des taux qui diffèrent de pays à pays. Dans ce cas, le vendeur situé dans le pays A peut livrer les marchandises à l'acheteur dans le pays B en suspension de taxe s'il a reçu de l'acheteur un bon de commande, éventuellement accompagné par une photocopie ou une copie certifiée, attestant que cet acheteur a été enregistré dans le pays B.

La mise en vigueur d'un tel régime présuppose, cependant, une assistance mutuelle très étroite des administrations fiscales des différents pays, qui devraient procéder à des échanges de renseignements afin de pouvoir contrôler si l'acheteur avait, en effet, le droit d'acheter en suspension de taxe et s'il a mentionné l'achat dans sa comptabilité.

La majorité du sous-groupe est d'avis que ces contrôles devraient être effectués d'une manière très approfondie (voir même systématiquement et pas seulement par sondages) afin d'empêcher de façon efficace les fraudes fiscales et les détournements de trafic qui se manifesteront certainement si les taux applicables dans les divers pays présentent des différences considérables. Or, il semble que l'ampleur de ces contrôles risque de dépasser les possibilités pratiques des administrations fiscales.

L'examen de la possibilité d'une application du système aux livraisons intracommunautaires des personnes enregistrées aux personnes non enregistrées dans l'hypothèse d'une suppression des frontières fiscales présente encore des difficultés beaucoup plus graves. Pour les livraisons précitées - contrairement à celles entre des personnes enregistrées - le principe du pays d'origine serait applicable, ce qui soulèverait des difficultés spéciales. (Voir les remarques ci-dessus à la fin du chapitre C, pages 60-61). Ces problèmes seront encore aggravés parce que les livraisons de biens d'investissement et biens assimilés entre personnes enregistrées ne pourront pas s'effectuer en suspension de taxe. Les difficultés constatées pour les livraisons des personnes enregistrées aux personnes non enregistrées seront valables dans ce cas là également pour les livraisons de biens d'investissement et biens assimilés, entre personnes enregistrées.

Après avoir pesé le pour et le contre, le sous-groupe croit pouvoir conclure que l'introduction d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail, appliquée dans les différents pays avec des taux sensiblement différents et fixés d'une façon autonome, ne peut pas aboutir à une suppression des frontières entre les pays membres.

Toutefois, les difficultés résultant d'une suppression des frontières fiscales pour la taxation des livraisons dans les échanges intracommunautaires pourraient être réduites, s'il était possible de fixer dans les pays membres un champ d'application et des exonérations à peu près semblables ainsi que des taux très voisins. Dans cette hypothèse, il ne paraît pas exclu de pouvoir appliquer le système de la suspension de la taxe pour les livraisons effectuées par des personnes enregistrées d'un pays membre à des personnes enregistrées d'un autre pays membre. Dans ce cas, il serait en plus imaginable pour les livraisons imposables effectuées par des personnes enregistrées d'un pays membre à des personnes non enregistrées d'un autre pays membre de réaliser l'attribution du produit de la taxe au pays de destination, de façon que - par exemple au moyen de la notion du lieu où est effectuée la livraison - la perception de la taxe ait lieu dans le pays de consommation. Si selon cette dernière hypothèse on n'aboutissait pas à une solution satisfaisante, on devrait examiner si une compensation des recettes fiscales provenant de ces livraisons imposables à l'aide d'une caisse commune ou par d'autres moyens serait nécessaire.

Eu égard aux autres inconvénients exposés ci-dessus - en particulier les taux élevés et l'effet cumulatif découlant de l'imposition des biens d'investissement, des biens assimilés et des prestations de services - il paraît très douteux que l'introduction d'un système de taxation au stade antérieur à celui du commerce de détail dans les six pays, puisse constituer une solution satisfaisante et définitive pour une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires servant l'intérêt du marché commun et celui des Etats membres.

Certaines délégations sont toutefois d'avis que l'introduction d'un tel système constituerait un certain progrès sur les systèmes actuels de taxes à cascade.

.../...

PARTIE V

RAPPORT DU SOUS-GROUPE C

A. Mandat

Le sous-groupe C a été chargé d'étudier les possibilités d'adopter dans les six pays membres un des systèmes suivants et d'examiner dans quelle mesure l'instauration d'un tel système permettrait d'atteindre les objectifs proposés par la Commission :

1. Une taxe commune perçue au stade de la production combinée avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation;
2. une taxe sur la valeur ajoutée commune, combinée, le cas échéant, avec une taxe perçue au stade de la commercialisation.

En ce qui concerne la taxe à la production, visée au point 1., le groupe de travail n° I a envisagé de percevoir cette taxe commune dans la mesure du possible avec des taux communs qui devraient d'ailleurs être établis à un niveau modéré. Cette taxe commune permettrait de couvrir une partie plus ou moins importante des besoins budgétaires des pays membres, qui auraient la faculté de compléter les recettes dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires de manière autonome, en introduisant une taxe perçue au stade de la commercialisation, dont les taux, le régime des exemptions et le mode de perception pourraient être adaptés aux besoins nationaux. Dans ce système, on pourrait en outre envisager la possibilité de supprimer les frontières fiscales entre les pays membres.

Quant au système de la taxe à la production, deux possibilités ont été examinées :

- une taxe perçue au dernier stade de la production;
- une taxe perçue d'après le système des paiements fractionnés.

.../...

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, visée au point 2, le groupe de travail n° I a indiqué qu'il faudrait examiner si une T.V.A. commune pourrait être appliquée soit au seul stade de la production, soit aux stades de la production et du commerce de gros, soit à tous les stades de la production et de la commercialisation.

La possibilité de la combinaison d'une T.V.A. commune avec une autre taxe perçue au stade de la commercialisation dépendra évidemment du champ d'application réservé à la T.V.A. commune.

#### B. Taxe à la production perçue au dernier stade de la production

Ce système correspond à une taxe unique qui n'est perçue qu'une seule fois au moment où le produit fini sort de la fabrication pour entrer dans celui de la commercialisation. Bien que le champ d'application de la taxe s'étende sur tout le cycle de la production, le point d'impact de l'impôt ne se situe qu'au dernier producteur. Toutes les transactions antérieures entre producteurs ne sont pas taxées (sont faites en suspension de taxe) (1) et toutes les transactions postérieures, c'est-à-dire, en général, les livraisons effectuées par les commerçants entre eux et aux derniers consommateurs (2), ne sont pas non plus taxées parce qu'étant hors du champ d'application de la taxe.

##### 1. Personnes imposables

Dans ce système est imposable - c'est-à-dire est obligé de payer la taxe - seulement le dernier producteur, celui-ci étant en règle générale le producteur qui livre les produits aux commerçants ou directement aux derniers consommateurs.

Pour appliquer ce système, il est donc nécessaire de définir le "producteur" et de déterminer le "dernier producteur".

- 
- (1) Bien que certaines délégations préfèrent parler dans ce cas d'une "exonération de la taxe" ("Steuerbefreiung"), le sous-groupe est convenu d'employer dans son rapport le terme "suspension de taxe" ("Steueraufschub").
  - (2) Les "derniers consommateurs" seront, en règle générale, des personnes privées. Dans certains cas, il faudra cependant assimiler aux livraisons effectuées aux derniers consommateurs d'autres livraisons, par exemple la livraison à un producteur qui se trouvera, pour des raisons spéciales, en dehors du champ d'application de la taxe (le cas échéant : les agriculteurs), ou la livraison à un producteur des biens qui ne donnent pas droit au régime de suspension. C'est dans ce sens qu'il faudra comprendre l'expression "dernier consommateur" souvent employée dans ce rapport.

a) Notion de "producteur"

Pour dégager une notion fiscale de "producteur", il est apparu qu'il fallait établir quels sont les actes qui peuvent donner la qualité de producteur. L'acte de fabrication, de transformation ou d'extraction effectué directement ou par personnes interposées, donne sans aucun doute à celui qui l'accomplit la qualité de producteur, mais il conviendra de décider si les réparations, la rénovation, les travaux à façon, etc... donnent aussi la qualité de producteur à celui qui les accomplit. Par contre, il semble qu'il ne faille pas considérer comme acte de production les simples manipulations commerciales qui sont exclusivement nécessitées par les besoins du négoce par opposition aux mains-d'œuvre qui comportent une modification intrinsèque ou qualitative du produit, sinon on donnerait une extension telle à la notion de producteur que de nombreux commerçants seraient réputés producteurs. De toute manière, il sera de première importance d'opérer une distinction aussi exacte que possible entre les actes de production et les manipulations commerciales, et cela afin de pouvoir trancher les cas limites qui peuvent se présenter (par exemple, le cas de celui qui achète des poupées nues, les habille et les revend habillées : cet entrepreneur devrait être considéré comme un producteur, car il incorpore une valeur importante qu'il conviendrait de taxer).

Il faudra également établir une distinction aussi nette que possible entre les actes de production et les prestations de services afin d'éviter des difficultés semblables.

La définition du producteur devrait être très nette et très complète afin de pouvoir contraindre les personnes ayant cette qualité de producteur de se faire enregistrer et de pouvoir appliquer les sanctions nécessaires dans les cas où elles n'ont pas pris cette position.

Une autre question qui a été longuement examinée, était celle de savoir s'il fallait soumettre à la taxe sur le chiffre d'affaires les agriculteurs et les personnes qui exercent des activités similaires, à savoir, la pêche, la chasse, les cultures florales, l'élevage du bétail, l'exploitation forestière, etc... Dans les législations fiscales actuelles, ces activités sont souvent traitées de la même manière que l'agriculture. La question se posera alors de savoir si, dans un système commun, ces deux catégories d'activité pourront avoir également le même régime fiscal.

Une étude des diverses législations nationales a montré que pour des raisons d'ordre pratique et politique, on a le plus souvent essayé d'atténuer

l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires aux agriculteurs et aux producteurs assimilés, voire même de les soustraire à la taxe. Il conviendra d'examiner plus tard si l'on établit un régime commun dans lequel les agriculteurs et les personnes assimilées ne sont en principe pas considérés comme producteurs, c'est-à-dire non imposables parce qu'étant hors du champ d'application de la taxe, ou bien un système qui les inclut, en principe, dans la catégorie imposable mais qui atténue l'application de la taxe par le déplacement de la perception de celle-ci vers un stade ultérieur, ou par un système d'exonération de leurs produits ou par d'autres moyens.

En résumé, le sous-groupe constate que dans ce système une définition commune des producteurs présente certains problèmes. Un examen des conceptions nationales de la notion de "producteur" a bien démontré qu'il existe de nombreuses différences, mais celles-ci ne semblent pas tellement grandes et essentielles pour qu'on ne puisse pas aboutir ultérieurement à une notion commune.

b) Enregistrement

L'enregistrement est nécessaire, aussi bien pour l'administration fiscale afin de connaître les personnes qui entrent dans le champ d'application de la taxe, que pour les producteurs, qui doivent se connaître entre eux afin de pouvoir effectuer leurs ventes et achats de matières premières, produits semi-ouvrés et matières auxiliaires en suspension de taxe.

L'enregistrement sera obligatoire pour toutes les personnes qui ont la qualité de producteur.

A côté de ce groupe d'enregistrés obligatoires, la question s'est posée de savoir s'il ne fallait pas prévoir également un groupe d'enregistrés volontaires, constitué par des commerçants situés entre les producteurs enregistrés. En effet, ces commerçants, s'ils n'étaient pas autorisés à se faire enregistrer volontairement, recevraient leurs marchandises taxées. Abstraction faite du danger de l'élimination de ces commerçants, il se produirait un effet cumulatif dans le cas où ils revendraient ces marchandises par la suite à des producteurs enregistrés qui les incorporeraient dans leurs produits fabriqués, puisque ces produits seraient à nouveau taxés à la sortie du cercle des enregistrés.

Aussi le sous-groupe est-il d'avis que dans ce système il faudra permettre aux commerçants en question de se faire enregistrer volontairement. Cette faculté devrait en tout état de cause exister pour tous les commerçants qui vendent habituellement à des producteurs enregistrés. En ce qui

concerne les commerçants qui ne procèdent à ces opérations qu'occasionnellement, on pourrait éventuellement prévoir seulement un régime consistant en un remboursement de la taxe payée à l'achat.

Mais alors une autre question a été soulevée : faut-il admettre les conséquences de l'enregistrement volontaire, à savoir la suspension de la taxe sur les produits achetés, pour la totalité des affaires effectuées par ces commerçants ou seulement pour la partie effectuée avec des producteurs enregistrés ? Le même problème se pose d'ailleurs pour les producteurs qui sont enregistrés obligatoirement mais qui ont aussi une activité commerciale.

Après avoir étudié les avantages et les inconvénients d'une suspension totale ou partielle pour ces "entreprises mixtes", le sous-groupe a finalement émis l'opinion qu'il semble préférable pour des considérations pratiques que les entreprises mixtes soient considérées comme ayant une double activité à condition qu'elles puissent, grâce à une comptabilité adéquate, déterminer exactement leurs opérations relevant de leur qualité de producteur ou de leur qualité de négociant.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque la comptabilité ne permet pas de séparer les deux activités, les "entreprises mixtes" seraient en principe considérées comme producteurs pour l'ensemble de leurs opérations, à moins que l'on puisse, le cas échéant, trouver des moyens pratiques pour déterminer ces activités.

Une difficulté analogue se présente à l'égard des redevables exerçant une double activité de producteur et de prestataire de services.

### c) Détermination du "dernier producteur"

Le fait de procéder dans ce système de taxation à un enregistrement obligatoire de tous les producteurs, tandis que certains commerçants peuvent être enregistrés volontairement, permet de déterminer d'une façon pratique le "dernier producteur", c'est-à-dire de connaître la personne redevable de la taxe. Etant donné que les livraisons entre personnes enregistrées s'effectuent en suspension de taxe, sera réputée redevable de la taxe ("dernier producteur") la personne enregistrée qui vend à une personne non enregistrée.

## 2. Opérations imposables

Dans ce système, seront imposables les livraisons effectuées par une personne enregistrée (producteur ou commerçant enregistré volontairement) à une personne non enregistrée. Par contre, les livraisons effectuées entre enregistrés se feront en suspension de taxe.

Une définition commune de la livraison devra donc être mise au point (voir Partie III, chapitre D, page 28).

### 3. Biens imposables

Seront imposables dans ce système, les livraisons de tous les biens meubles corporels, sauf exonérations pour des raisons spéciales (voir Partie III, chapitre C, page 27).

### 4. Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux (1)

#### a) Biens d'investissement

Dans les systèmes d'une taxe unique à la production qui ont déjà été appliqués, on n'a pas, en général, accordé le régime de la suspension aux livraisons des biens d'investissement.

Etant donné que cette taxe unique à la production n'entend frapper les marchandises qu'une seule fois, il semble, à première vue, illogique d'exclure du régime de la suspension les biens d'investissement, dont la valeur entre dans le prix (base d'imposition) des produits fabriqués par le biais des amortissements, car il en résultera un certain effet cumulatif.

Le problème de la taxation ou de la non taxation des biens d'investissement a cependant encore un autre aspect très important, à savoir l'influence directe qu'il a sur le montant du taux de la taxe à prévoir.

Il faut remarquer que le taux d'une taxe à la production - abstraction faite du régime réservé aux biens d'investissement - sera déjà plus élevé que celui d'une taxe perçue au stade des grossistes pour obtenir le même montant de recettes; si l'on accordait en plus la suspension ou l'exonération intégrale ou partielle pour les biens d'investissement, le montant du taux de la taxe devrait être encore plus élevé pour assurer toujours les mêmes recettes.

Cela signifie que, si cette taxe à la production était introduite dans les six pays selon un système commun avec un taux modéré, le produit de la taxe, devant servir à couvrir une partie plus ou moins

---

(1) Voir pour les notions de "biens d'investissement" et de "frais généraux" Partie III, chapitre F, page 32.

importante des besoins budgétaires des pays membres, serait réduit assez considérablement, de sorte que le complément des besoins budgétaires à fournir par une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation serait augmenté dans la même mesure, si l'on adoptait la non-imposition intégrale ou partielle des biens d'investissement.

Il convient de faire remarquer que ce problème de l'imposition ou de la non-imposition des biens d'investissement ne présente pas de différences essentielles avec celui qui a été examiné pour le système de taxation étudié par le sous-groupe B (voir Partie IV, chapitre C, 3, a, page 39). Les considérations dégagées pour chacune des trois hypothèses examinées par le sous-groupe B (régime suspensif entre enregistrés; exonération intégrale ou partielle de la taxe; taxation intégrale) peuvent, en effet, être appliquées mutatis mutandis, à la taxe unique à la production à paiement en une seule fois à la fin du cycle de la production. C'est pourquoi il a semblé opportun au sous-groupe C de se placer également pour ce système dans la même hypothèse que celle indiquée dans ce domaine par le sous-groupe B, à savoir que, notamment, pour des raisons budgétaires on prévoira une taxation intégrale des biens d'investissement.

#### b) Frais généraux

Il semble logique que les frais généraux représentés par l'achat de biens (par exemple petit outillage, articles de bureau, etc...) suivent le même régime fiscal que celui proposé pour les biens d'investissement, à savoir donc : taxation de ces achats. En ce qui concerne les frais généraux découlant des prestations de service, le chapitre suivant est applicable.

#### 5. Régime applicable aux prestations de services

Pour les mêmes raisons que celles invoquées dans le rapport du sous-groupe B (voir Partie IV, chapitre C-8, page 50), à savoir pouvoir abaisser le taux de la taxe tout en maintenant les recettes actuelles et avoir un régime semblable pour les biens d'investissement et les prestations de services, il a paru opportun de partir, également dans ce système, de l'hypothèse qu'un certain cumul d'impôt sur les prestations de services sera accepté, en refusant en règle générale la suspension de la taxe pour les prestations rendues aux personnes enregistrées. Il faudra, toutefois, envisager la possibilité d'accorder la suspension de la taxe pour certains travaux à façon, pour autant qu'ils soient considérés comme des prestations de services, mais comparables à des livraisons de matières premières.

Dans la même hypothèse, les prestations de services rendues à des prestataires de services et les livraisons de marchandises qui leur sont faites, devraient également être imposables (cf. Partie IV, chapitre C-8, page 50). Il s'ensuit que la taxe sur les prestations de services sera une taxe du type cumulatif.

Les effets cumulatifs de la taxation des prestations de services, indiqués ci-dessus, pourraient cependant être atténués par l'application d'un taux général modéré, voire même, pour certaines catégories de prestations où le cumul de la taxe serait particulièrement considérable, par l'introduction d'un taux réduit spécial ou une exonération.

#### 6. Etendue de la suspension

Ainsi qu'il a été vu ci-dessus, le sous-groupe est parti de l'idée que la suspension n'est accordée que pour les matières premières et matières assimilées, à l'exclusion des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services qui sont taxées, ce qui entraîne un certain effet cumulatif (voir chapitres B-4, page 73 et B-5, page 74).

Le sous-groupe a longuement étudié l'étendue de la suspension et a estimé qu'il ne faudrait, en principe, permettre la suspension que pour les achats de matières premières et de matières auxiliaires qui entrent dans la fabrication des produits.

Par "matières premières" il faut entendre les matières qui entrent physiquement, intégralement ou pour partie de leurs éléments, dans la composition des produits.

Par "matières auxiliaires" il faut entendre les matières et produits qui ne constituent pas un outillage et qui normalement et sans entrer dans les produits finis, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication, par exemple l'acide sulfurique, le carbure de calcium, la vapeur, le gaz, les autres sources d'énergie, etc...

Par contre, il ne semble pas devoir être accordée de suspension aux produits dits de "consommation rapide", c'est-à-dire aux produits qui ne sont utilisables que pour quelques fabrications, par exemple, les produits de filtration, les produits à polir, etc... car on peut les assimiler à de l'outillage qui, rentrant dans la catégorie des frais généraux, est réputé imposable dans ce système.

Toutefois, il convient de remarquer que la mise au point et l'application pratique des définitions concernant les matières premières, matières auxiliaires et produits de consommation rapide se heurteront à des difficultés et qu'il sera vraisemblablement nécessaire d'avoir recours à des listes à établir pour certains produits.

#### 7. Régime applicable à la consommation propre

Un "producteur" peut prélever dans son entreprise des biens de toute nature sur les stocks ou sur la production courante pour son usage privé ou pour les besoins de son entreprise. Il ne faut se préoccuper que du régime applicable aux prélèvements effectués par des producteurs enregistrés: en effet, ceux effectués par des non enregistrés sont, dans ce système, déjà taxés puisque ces personnes se trouvent au-delà du point d'impact de la taxe.

a) Il paraît souhaitable que les prélèvements effectués pour les besoins de son entreprise par un producteur enregistré ne soient pas taxés pour autant qu'il s'agisse de biens que le producteur aurait pu acquérir auprès d'autres enregistrés en suspension de taxe. Ils doivent suivre le sort général des produits analogues acquis par des enregistrés. Ils seront taxés plus tard à la sortie du cycle de la production.

b) Par contre, les prélèvements effectués pour des besoins personnels ou pour les besoins de diverses activités autres que celles de production, doivent être taxés car ils sont assimilables à une consommation.

#### 8. Base d'imposition

En règle générale, la taxe sur le chiffre d'affaires est perçue pour les opérations effectuées à l'intérieur du pays sur la valeur des marchandises qui sont livrées, représentée par le prix de vente encaissé ou par le prix concl<sup>u</sup>. Dans l'hypothèse où la taxe sera appliquée dans les six pays avec des taux communs, il faudra se mettre d'accord sur la question de savoir si ces taux seront appliqués à la valeur taxe comprise (taux taxe en dedans) ou à la valeur taxe non comprise (taux hors taxe).

.../...

Dans le système envisagé, le prix constituant la base d'imposition sera, dans des conditions normales, celui correspondant à la valeur de la marchandise à la sortie du cycle de la production, c'est-à-dire le prix de vente pratiqué par le dernier producteur pour ses livraisons aux grossistes.

Si les livraisons sont effectuées par le dernier producteur directement à une personne privée ou même, dans certains cas, à un détaillant ou à un dernier consommateur autre qu'une personne privée, les prix réels de vente seront en général plus élevés que le prix normal pratiqué pour les livraisons du dernier producteur au grossiste et la charge fiscale sera donc également augmentée. Pour assurer une taxation égale, on doit ou bien corriger la base d'imposition par une réfaction des prix de vente pratiqués, ou bien fixer pour ces opérations des taux de taxe diminués à appliquer à ces prix. Ces deux moyens aboutissent au même résultat, à savoir obtenir une taxation équivalente et correspondant à la taxe qui serait perçue au taux normal si les prix réels pratiqués avaient été ceux du dernier producteur pour ses livraisons aux grossistes.

La majorité des délégations ont estimé qu'il ne fallait procéder à des corrections que dans le cas de vente directe du dernier producteur à une personne privée et qu'il n'y avait pas lieu à rectification pour les ventes directes des producteurs aux détaillants ou aux derniers consommateurs autres que des personnes privées.

En ce qui concerne la méthode à employer pour opérer ces corrections, la plupart des délégations ont estimé préférable, pour des raisons psychologiques et pratiques, la correction de la base d'imposition par des diminutions forfaitaires des prix réels et non par l'application de taux de taxe réduits. Afin d'être plus près de la réalité, ces réflexions pourraient être nuancées suivant les secteurs économiques.

La base d'imposition applicable à l'importation des marchandises est dans la plupart des six pays dérivée de la valeur en douane, qui est fondée sur la Convention de Bruxelles de 1950 y afférente. Le Luxembourg applique cependant pour la taxe sur le chiffre d'affaires une définition spéciale de la valeur, mais qui ne diffère guère en pratique de la valeur en douane. Les éléments ajoutés à la valeur en douane pour calculer la base d'imposition pour la taxe sur le chiffre d'affaires (par exemple taxes intérieures et

frais de transport) ne sont toutefois pas identiques dans tous les pays. Il est évident que dans tout système commun où il y a des taux communs, il faut également établir une base d'imposition commune pour la perception de la taxe à l'importation.

#### 9. Enregistrement et contrôle

Ainsi qu'il a été vu ci-dessus (cf. chapitre B-1-c, page 72), le système de la taxe à la production perçue au stade du dernier producteur rend nécessaire l'enregistrement de toutes les personnes ayant la qualité de producteur afin de permettre aux personnes enregistrées d'effectuer entre elles des livraisons en suspension de taxe et ainsi de connaître pratiquement le dernier producteur qui est redevable de la taxe.

Les modalités pratiques de l'enregistrement ont été examinées dans le rapport du sous-groupe B et les remarques concernant les avantages et les inconvénients de chaque modalité - registre public, ou bien système de bons de commande, éventuellement accompagnés par une photocopie ou une copie certifiée de l'attestation de l'enregistrement - sont valables pour cette hypothèse. Il convient donc de se référer aux descriptions qui ont été faites dans le rapport du sous-groupe B (Partie IV, chapitre C-7, page 47) et de reprendre la conclusion dégagée, à savoir que la mise à jour et la consultation d'un registre public n'étant guère praticable pour les six pays, le système de bons de commande paraît constituer la seule solution pratique.

Il convient également de se référer aux remarques faites dans le rapport du sous-groupe B, au sujet de la nécessité de réaliser des systèmes de contrôle dont l'efficacité ne diffère pas trop d'un pays à un autre (voir Partie IV, chapitre C-7 in fine, page 49).

#### 10. Taux et exonérations

D'après le mandat confié au sous-groupe C (voir chapitre A ci-dessus page 68), il avait été expressément prévu que l'examen devait porter sur une taxe unique à la production comportant un taux modéré et, dans la mesure du possible commun, complétée au besoin par une taxe autonome au stade de la commercialisation.

Il convient de faire remarquer que le mandat a prévu pour ce système l'adoption d'un taux si possible commun afin de créer une des conditions nécessaires à la suppression des frontières fiscales entre les pays membres. Deux délégations estiment toutefois que cette condition serait également remplie si les taux dans les six pays n'étaient pas identiques mais très voisins. C'est dans ce sens que ces délégations voudraient dans la suite du rapport entendre le terme "taux commun".

.../...

Le taux commun de la taxe à la production devrait être établi à un niveau modéré pour être acceptable pour tous les pays. Une telle taxe à la production commune permettrait de couvrir une partie plus ou moins importante des besoins budgétaires des pays membres qui auraient, en outre, la faculté de compléter leurs recettes provenant de la taxe sur le chiffre d'affaires d'une manière autonome, en introduisant éventuellement une taxe perçue au stade de la commercialisation. De cette façon, les impératifs d'une politique nationale dans le domaine de la taxe sur le chiffre d'affaires pourraient être respectés dans une large mesure.

a) Le sous-groupe a, cependant, cru utile, avant de procéder à l'examen de l'hypothèse du mandat, de voir si l'harmonisation ne pourrait pas aussi être réalisée par l'introduction dans les six pays d'une taxe unique générale perçue au dernier stade de la production avec des taux et des exonérations autonomes, c'est-à-dire différents de pays à pays.

Dans cette conception, le système de la taxe à la production serait comparable à celui examiné par le sous-groupe B à cette différence près que le champ d'application du système commun serait limité aux producteurs.

Il faut remarquer que d'une part la taxe à la production devrait avoir un taux plus élevé que celui envisagé pour la taxe sur les grossistes, l'assiette et le champ d'application de la taxe étant plus étroits, et d'autre part, le volume des livraisons entre enregistrés d'un pays membre et non enregistrés d'un autre pays membre serait plus élevé, ce qui implique davantage le problème de la taxation de ces livraisons dans l'hypothèse d'une suppression des frontières internes.

Par conséquent, il semble clair que les considérations concernant le système de taxation des grossistes évoqué à la Partie IV, chapitre E, page 62 appliquées mutatis mutandis au système de la taxe unique perçue au dernier stade de la production avec des taux qui diffèrent sensiblement de pays à pays, doivent nécessairement conduire à la conclusion que ce dernier système ne semble pas pouvoir constituer une solution satisfaisante pour une harmonisation s'accompagnant de la suppression des frontières fiscales.

b) Après avoir envisagé cette hypothèse, le sous-groupe a ensuite, conformément à son mandat, étudié la possibilité d'introduire dans les six pays une taxe unique générale commune perçue au dernier stade de la production avec un taux modéré commun à compléter suivant le besoin budgétaire de chaque pays avec une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation.

En ce qui concerne le taux commun à établir pour la taxe à la production il faut constater que, abstraction faite de la grande difficulté de se mettre d'accord sur un pourcentage qui conviendrait aux six pays, l'unification de ce taux implique évidemment une harmonisation de la grande diversité des exonérations existant actuellement dans les différents pays. Or, il semble que l'établissement d'un régime commun d'exonération à ce stade paraît à première vue devoir se heurter à de grandes difficultés.

Mais en supposant que les pays membres réussissent cependant à surmonter ces difficultés et à établir un taux commun et un régime commun d'exonérations pour la taxe à la production commune, il faudra s'attendre à ce que la plupart des pays soient obligés, pour obtenir les recettes nécessaires, de recourir à l'introduction d'une taxe complémentaire autonome au stade de la commercialisation. Or, pour certains pays il semble pratiquement exclu de pouvoir couvrir leurs besoins budgétaires actuels au moyen d'une telle taxe complémentaire surtout si le taux de la taxe à la production devait être à un niveau modéré.

Dans d'autres pays, au contraire, il peut arriver que la seule taxe à la production commune puisse fournir complètement les recettes que ces pays désirent obtenir de la taxation du chiffre d'affaires.

La taxe complémentaire pourrait être assise soit au stade du commerce de détail, soit au stade du commerce de gros; les deux hypothèses sont à prendre en considération car, malgré les inconvénients que présente une taxe sur les détaillants, il n'est pas à exclure a priori, que certains pays, notamment ceux qui à l'heure actuelle imposent les détaillants, préfèrent une telle taxation au lieu de percevoir la taxe complémentaire au stade du commerce de gros. Il y a lieu de rappeler que le sous-groupe B, tout en ayant exclu qu'une taxation complémentaire au stade des détaillants puisse être adoptée comme une solution générale, a constaté qu'il n'existe pas d'inconvénients à ce que certains pays qui pourraient réaliser une taxe au stade des détaillants, introduisent une telle taxe (cf. Partie IV, Chapitre D, page 61).

Le sous-groupe analysera donc, ci-dessous, les problèmes posés par les deux possibilités de système mixte (taxe à la production commune combinée soit avec une taxe autonome sur les grossistes, soit avec une taxe

.../...

autonome sur les détaillants). Mais, avant de procéder à une telle analyse, il semble utile d'examiner quel devra être, dans le cadre de chacun des deux systèmes mixtes, le mécanisme de la taxe unique à la production en ce qui concerne, d'une part, les échanges avec les pays tiers et, d'autre part, les échanges entre les pays membres. L'opportunité de cet examen est aussi en rapport avec la possibilité, évoquée ci-dessus, que dans certains pays la seule taxe commune à la production puisse fournir des recettes suffisantes.

#### 11. Echanges avec les pays tiers

Il faut envisager la situation des enregistrés (producteurs et grossistes ayant opté pour la qualité de producteur) et des non enregistrés :

- a) les enregistrés effectuent les exportations en exonération et les importations en suspension de taxe, celle-ci étant octroyée, à la condition que l'importateur prouve (au moyen d'une attestation certifiée par exemple) sa qualité d'enregistré;
- b) les non enregistrés, à l'importation, doivent acquitter la taxe à la production. Leurs exportations, afin d'être détaxées, devront bénéficier du remboursement de la taxe à la production perçue à un stade antérieur. En ce qui concerne la question de savoir s'il faudra ou non soit accorder des ristournes pour les exportations effectuées par des détaillants, soit leur donner la possibilité de se faire enregistrer volontairement, il convient de se référer aux considérations dégagées à ce sujet dans le rapport du sous-groupe B (Partie IV, chapitre C-9, page 54).

Il convient de remarquer qu'à cause de cumul d'impôt découlant de la non-suspension des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services, si l'on veut aboutir à une taxation des produits importés équivalente à celle supportée par les produits similaires nationaux, il faudra percevoir un certain droit compensatoire sur les produits importés par des enregistrés (donc en suspension de la taxe à la production) et augmenter d'un montant égal au droit compensatoire, le taux de la taxe à la production applicable aux importations effectuées par des non enregistrés.

Inversement, il faudra accorder une certaine ristourne spéciale aux produits exportés par des enregistrés et augmenter les remboursements normaux d'un montant égal à la ristourne spéciale pour les exportations effectuées par des grossistes et, le cas échéant, par des détaillants.

.../...

L'établissement de ces droits compensatoires et ristournes soulèvera des problèmes semblables à ceux évoqués dans le rapport du sous-groupe (Partie IV, Chapitre C-9, page 54).

En ce qui concerne les échanges de marchandises avec des pays tiers il y a lieu d'observer que, dans le cas de la suppression des frontières fiscales internes, des détournements de trafic ne sont pas à craindre, étant donné que conformément à l'hypothèse étudiée les taux de la taxe et les exonérations sont identiques. Les non enregistrés doivent à l'importation de marchandises provenant de pays tiers, payer la taxe à la production dans le pays membre où l'importation a lieu. Dans les cas où le pays d'importation ne correspond pas au pays de consommation, des problèmes budgétaires peuvent se poser (voir page 83).

## 12. Echanges entre pays membres

- a) Dans l'hypothèse du maintien de frontières fiscales entre les pays membres, les mécanismes d'application de la taxe à la production sont identiques à ceux étudiés au point précédent concernant les échanges avec les pays tiers.
- b) Dans l'hypothèse où les frontières fiscales entre les pays membres sont supprimées les cas suivants d'échanges entre un pays membre A et un autre pays membre B doivent être pris en considération :

### - Livraisons effectuées par un producteur enregistré d'un pays A à un producteur enregistré d'un pays B

Les transactions entre producteurs enregistrés à l'intérieur d'un pays sont effectuées en suspension de la taxe à la production à condition que le producteur-acheteur fasse la preuve de sa qualité au moyen d'un bon de commande, éventuellement accompagné par une photocopie ou une copie certifiée de l'attestation de l'enregistrement (Voir Chapitre B-9, page 78).

Il ne paraît pas y avoir d'objections graves à appliquer le même système au delà des frontières intracommunautaires pour les livraisons faites entre des producteurs enregistrés de A et des producteurs enregistrés de B. Le taux de la taxe étant identique en A et en B, il n'y a pas d'intérêt à procéder à des manipulations tendant à déplacer la taxation de l'un des pays à l'autre. Or, afin d'empêcher d'autres possibilités de fraude, (par exemple au moyen d'indications fausses concernant l'enregistrement), il faudra évidemment établir une étroite collaboration dans le domaine du contrôle entre les administrations fiscales des pays partenaires.

.../...

Il est encore à remarquer que la taxation des biens d'investissement, frais généraux et prestations de services ne posera pas de problèmes de distorsion dans ce cas, puisque la taxe ayant frappé ces biens, etc... ne différera pas d'un pays à l'autre.

On peut donc conclure que le système en cause permettrait de respecter pour cette catégorie de transactions la taxation dans le pays de destination et donc l'affectation des recettes à ce pays sans aucune mesure de compensation.

- Livraisons effectuées par un producteur enregistré d'un pays A à une personne non enregistrée d'un pays B

L'application des règles normales du système à ces transactions entraînerait la perception de la taxe à la production dans le pays d'origine A. Dans ce cas, il ne se produirait pas de distorsions (les taux en A et en B étant identiques), mais il en résulterait que les recettes provenant de la taxation de ces livraisons ne seraient pas attribuées au pays de destination.

- Livraisons effectuées par un commerçant non enregistré d'un pays A à un producteur enregistré d'un pays B

Si le commerçant en question veut éviter que la marchandise ne soit frappée deux fois par la taxe à la production, il sera obligé de prendre la qualité de producteur enregistré. Dans ce cas, on retombera dans la situation analysée au premier point ci-dessus.

- Livraisons effectuées par un commerçant non enregistré d'un pays A à une personne non enregistrée d'un pays B

La taxe à la production a déjà été perçue à un stade antérieur (normalement dans le pays A) et ne bénéficiera pas, en général, au pays de la consommation.

13. Examen d'une combinaison d'une taxe commune perçue au dernier stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail

Les "producteurs" sont enregistrés pour permettre l'application de la taxe à la production; de plus, les grossistes qui se sont faits enregistrer volontairement sont assimilés aux producteurs. Ces deux catégories de personnes constituent le groupe des "producteurs enregistrés".

Pour appliquer le système de la taxe complémentaire sur les grossistes, il faudra procéder, en plus, à un enregistrement spécial des grossistes qui n'ont pas opté pour la qualité de producteur ainsi que des détaillants qui auront opté volontairement pour l'enregistrement spécial afin d'être considérés comme grossistes (cf. Partie IV, chapitre C-1, "personnes imposables", page 37). Ces deux catégories constituent le groupe des "grossistes enregistrés".

La taxe sur les grossistes se superposant à la taxe à la production, il sera nécessaire d'assujettir les producteurs enregistrés également à la première taxe pour autant qu'ils effectuent des livraisons à des détaillants ou à des consommateurs (personnes non enregistrées). Cela signifie qu'il faudra considérer tous les producteurs comme des "personnes imposables" à la taxe sur les grossistes et qu'il faudra leur appliquer le régime de la suspension de cette taxe pour leurs livraisons à d'autres producteurs enregistrés ou à des grossistes enregistrés.

De ce qui précède, il découle que ce système mixte donne lieu à deux enregistrements effectués à deux titres différents et dont les conséquences seront également différentes. Il peut arriver, par exemple, que deux commerçants de gros soient enregistrés, l'un ayant opté pour la qualité de producteur, pour l'application de la taxe à la production et de la taxe sur les grossistes, et l'autre pour la seule application de la taxe sur les grossistes.

Cette superposition de deux enregistrements peut être source de confusion et son application technique peut se révéler en pratique assez complexe.

De plus, il faut tenir compte du fait que l'importance du stade du commerce de gros tend à diminuer dans certains pays et dans certains secteurs économiques; par conséquent, dans le circuit où le stade du commerce de gros n'existe pas toujours, les producteurs qui livrent directement aux détaillants sont toujours frappés des deux taxes, celle de la production et celle sur les grossistes. Dans des cas pareils aucune correction de la base imposable ne serait à effectuer. Au contraire, en cas de livraison directe du producteur au consommateur, le prix réel devrait être soumis à deux réductions différentes, l'une pour déterminer le prix à la sortie du cycle de fabrication, et l'autre pour reconstituer la prix de gros.

.../...

La taxe complémentaire au stade du commerce de gros, dans la mesure où elle grève fréquemment le stade de la production, présente donc maintes difficultés d'application, même sur le plan national, aussi bien pour des raisons pratiques que pour des raisons d'ordre psychologique.

En ce qui concerne les échanges avec les pays tiers et les échanges entre pays membres, un examen détaillé de l'application de ce système mixte à tous les cas possibles, a fait ressortir que même pour les opérations avec les pays tiers les complications techniques qui se présentent sont déjà assez graves. En ce qui concerne les échanges entre pays membres et dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales (1) les difficultés se multiplient et deviennent presque inextricables si l'on veut empêcher les distorsions et si les recettes de la taxe doivent être attribuées au pays de consommation. C'est notamment le cas pour les livraisons d'un producteur ou d'un grossiste d'un pays A à un détaillant ou à un consommateur d'un pays B.

Etant donné que les inconvénients de ce système mixte apparaissent nettement supérieurs à ses avantages, le sous-groupe est d'avis que la combinaison de la taxe commune à la production avec une taxe autonome au stade du commerce de gros, ne peut pas constituer une solution satisfaisante.

14. Examen d'une combinaison d'une taxe commune perçue au dernier stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade du commerce de détail

La taxe au stade du commerce de détail est une taxe autonome qui se superpose, d'une façon cumulative, à la taxe à la production, ce qui implique qu'elle frappe toute vente au détail quelle que soit la qualité normale du vendeur (producteur, grossiste ou détaillant). Ainsi, les ventes faites par des producteurs directement à des consommateurs sont assujetties aux deux taxes, la taxe à la production et celle sur les détaillants, la taxe à la production étant perçue sur une base recalculée (voir Chapitre B-8, page 76), et la taxe sur les détaillants sur le prix effectivement pratiqué.

---

(1) Cette hypothèse est la seule qui est à envisager dans le cadre d'un système mixte; la combinaison de la taxe à la production avec une autre taxe, n'est, en effet, prise en considération que dans le but d'aboutir à la suppression des frontières fiscales.

L'application pratique d'une telle taxe pose des problèmes techniques et de contrôle provoqués notamment par le grand nombre des assujettis qui, au surplus, ne disposent, en général, que d'une comptabilité rudimentaire. De plus, il faudra déterminer les conditions dans lesquelles une livraison faite par un producteur ou par un commerçant doit être considérée comme une vente au détail. Différentes solutions peuvent être envisagées, eu égard notamment aux expériences faites en ce domaine par plusieurs Etats membres; il ne semble, toutefois, pas opportun d'approfondir, dès maintenant, cette question, d'autant plus qu'en raison du caractère autonome de la taxe complémentaire, rien n'empêchera les pays membres de régler d'une façon personnelle cet aspect technique.

Du point de vue des échanges internationaux, ce système mixte présente de nombreux avantages. En ce qui concerne les échanges avec les pays tiers, la taxe au stade du commerce de détail n'exige pas dans la quasi totalité des cas, de mesures de compensation puisqu'en général elle sera perçue après l'importation et que, par ailleurs, elle ne l'a pas été avant l'exportation.

Le régime indiqué ci-dessus pour la taxe à la production (voir chapitre B-11, page 81) ne doit pas être modifié ou complété si la taxe à la production est combinée avec une taxe au stade du commerce de détail, sauf dans le cas d'importations directes par des consommateurs, opérations qui, en plus de la taxe à la production, devraient être assujetties à la taxe sur les détaillants.

En ce qui concerne les échanges entre pays membres et dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales (1), le fonctionnement de ce système mixte semble également être assez satisfaisant. En effet, pour toutes les livraisons qui se situent avant le stade de la vente au détail (producteur du pays A à producteur, ou grossiste, ou détaillant du pays B; grossiste du pays A à producteur ou grossiste ou détaillant du pays B) la taxe sur les détaillants ne pose pas de problèmes et les échanges ont lieu suivant les modalités indiquées pour la taxe à la production (voir Chapitre B-11, page 81).

---

(1) Voir la remarque au bas de la page 85.

Il ne reste donc qu'à envisager le cas de livraison d'un producteur, ou d'un grossiste, ou d'un détaillant du pays A, à un consommateur du pays B. Si l'on suppose que le pays A a adopté la taxe sur les détaillants, cette livraison sera, d'après le régime normal, imposable dans le pays A et la taxation aura donc lieu dans le pays d'origine. Par contre, si l'on suppose que seul le pays B a introduit la taxe complémentaire, il semble pratiquement impossible d'assujettir à la taxe du pays B une livraison faite à un consommateur de ce pays par un producteur ou un commerçant du pays A, où il n'existe pas de taxe sur les détaillants.

De ce qui précède, il découle que dans le cas de ventes au détail au-delà des frontières intracommunautaires, des distorsions peuvent se produire soit parce que l'on applique un taux différent du pays de destination soit parce que ces livraisons échappent inévitablement à toute taxation si le pays d'origine n'applique pas la taxe sur les détaillants.

Il faut cependant souligner que de telles distorsions, qui sont évidemment plus graves dans le cas d'évasion totale, pourront être en pratique négligées en raison du fait que les taxes autonomes au stade du commerce de détail seront nécessairement appliquées à des taux assez modérés. D'autre part, dans l'hypothèse de producteurs ou de commerçants d'un pays A qui effectuent régulièrement des ventes aux consommateurs d'autres pays membres (par exemple les maisons de vente par correspondance), on pourrait envisager des solutions pour assujettir ces livraisons à la taxe sur les détaillants du pays de destination.

L'imposition des détaillants se heurterait, cependant, à de graves inconvénients dans plusieurs pays où il serait, pour des raisons techniques, psychologiques ou politiques, extrêmement difficile - sinon impossible - d'introduire, voire même de réintroduire, une taxe au stade des détaillants même dans l'hypothèse où cette taxe serait perçue à un taux très faible.

De plus, étant donné que d'une part la taxe à la production serait perçue à un taux commun modéré et que d'autre part, ainsi qu'il a été constaté par le groupe de travail n° 1, une taxe sur les détaillants ne peut être fixée qu'à un niveau faible, il est possible que les recettes totales de ces deux taxes soient insuffisantes pour couvrir les besoins budgétaires de certains pays.

.../...

### C. Taxe à la production à paiements fractionnés

La taxe à la production à paiements fractionnés, est, malgré ses apparences, une taxe unique comme la taxe au dernier stade de la production puisqu'elle ne frappe, en principe, qu'une seule fois le prix des produits.

La technique de cette taxe comporte son fractionnement entre tous les assujettis et la taxe est donc perçue à tous les stades du cycle de la fabrication.

Chaque assujetti paie la taxe sur le montant de ses ventes passibles de la taxe, mais déduit la taxe qu'il a payée lors de ses achats de matières premières et de matières assimilées, de sorte qu'en définitive, chaque assujetti ne paie qu'une fraction de la taxe totale. La taxe est donc complètement perçue lorsque le produit passe de la fin du cycle de la production dans celui de la commercialisation.

Toutes les livraisons effectuées par des non producteurs ne sont plus taxées parce qu'étant hors du champ d'application de la taxe.

#### 1. Personnes imposables

Dans ce système, tous les producteurs sont imposables. Ils sont obligés de payer la taxe sans qu'ils aient à se préoccuper de la qualité de leurs cocontractants. Il faut donc définir quels sont les producteurs, mais il n'est pas nécessaire de procéder à l'enregistrement des assujettis et il n'y a également pas lieu de déterminer le "dernier producteur", ce qui simplifie les tâches de l'Administration.

La notion de producteur pose les mêmes problèmes que ceux qui sont soulevés pour la taxe à la production à paiement unique (voir chapitre B-1-a, page 7C).

Pour les producteurs qui ont également une activité commerciale, la question se pose de savoir s'il faudrait les considérer comme des producteurs pour la totalité de leurs activités, ou bien s'il faudrait les considérer comme des producteurs uniquement pour leurs seules activités de production. Il semble que les conclusions dégagées pour la taxe à paiement unique soient également valables ici, c'est-à-dire considérer ces "entreprises mixtes" comme ayant une double activité à condition qu'elles puissent, grâce à une comptabilité adéquate, déterminer exactement leurs opérations relevant de leurs activités de producteur ou de leurs activités de négociant. Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque la comptabilité

ne permet pas de séparer les deux activités, ces "entreprises mixtes" seraient en principe considérées comme producteurs pour l'ensemble de leurs opérations, à moins que l'on puisse, le cas échéant, trouver d'autres moyens pratiques pour déterminer ces activités.

Quant aux commerçants qui vendent à des producteurs et qui peuvent prendre volontairement la qualité de "producteur", on pourrait adopter les mêmes solutions que celles prises pour les producteurs-négociants.

Pour ces deux catégories d'"entrepreneurs mixtes", différents problèmes techniques se posent pour déterminer la part qu'ils peuvent déduire de la taxe ayant grevé leurs achats. Ces problèmes sont analysés plus loin au point 6-b "Etendue et limites des déductions", page 92.

## 2. Opérations imposables

Dans ce système, seront imposées toutes les livraisons effectuées par les producteurs.

Une définition commune de la livraison devra être mise au point (voir Partie III, chapitre D, page 28).

## 3. Biens imposables

Seront imposables les livraisons de tous les biens meubles corporels, sauf exonération pour des raisons spéciales (voir Partie III, chapitre C, page 27).

## 4. Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux (1)

Dans ce système, les producteurs peuvent déduire de la taxe qu'ils doivent sur leurs ventes, la taxe qu'ils ont payée à l'achat pour les matières premières et matières assimilées (voir chapitre B-6, page 90). Ces déductions sont couramment appelées "déductions physiques". Si les déductions étaient admises pour d'autres éléments du prix de revient, notamment pour les biens d'investissement, les frais généraux et les prestations de service, le système se transformerait en une taxe sur la valeur ajoutée assise au stade de la production, système de taxation que le sous-groupe C analyse plus loin.

---

(1) Voir pour les notions de "biens d'investissement" et de "frais généraux" Partie III, chapitre F, page 32.

## 5. Régime applicable aux prestations de services

Abstraction faite des raisons qui ont amené les sous-groupes à préférer pour la taxe sur les grossistes et pour la taxe à la production à paiement unique, la taxation des prestations de services rendues à des producteurs et, le cas échéant, à des grossistes en acceptant ainsi un certain cumul d'impôt, la non-déduction de la taxe ayant grevé ces prestations de services, ainsi que celles frappant les biens d'investissement, découle du caractère même de cette taxe à paiements fractionnés qui ne constitue pas une taxe sur la valeur ajoutée.

Les autres problèmes concernant la taxation des prestations de services (possibilité de déductions de la taxe frappant certains travaux à façon; effet cumulatif découlant de la taxation des livraisons faites à des prestations de services et des prestations de services qui leur sont rendus; taux et exonérations à établir) ne se présentent, dans ce système, pas autrement qu'au chapitre B-5, page 74.

## 6. Régime des déductions

Chaque producteur n'aura, en principe, à payer qu'une partie de la taxe totale, grâce au mécanisme des paiements fractionnés qui comporte la déduction des taxes payées à l'achat de certaines matières.

Deux problèmes doivent être analysés :

- a) le mode d'opérer les déductions;
- b) l'étendue et les limites des déductions.

### a) Mode d'opérer les déductions

Les déductions peuvent être envisagées soit "base sur base", soit "impôt sur impôt"; dans le premier cas, on déduit du prix de vente des produits, les sommes payées pour l'achat des matières premières et des matières auxiliaires employées dans la fabrication des produits mêmes et on perçoit l'impôt sur la différence. Dans le deuxième cas, l'impôt est calculé sur le chiffre d'affaires brut et l'on déduit du montant ainsi obtenu les taxes payées lors de l'achat des matières premières et des matières auxiliaires.

.../...

Les deux procédés aboutissent au même résultat dans la mesure où l'impôt est perçu à un taux unique applicable à tous les produits et à tous les stades; par contre, en cas de pluralité de taux (ou d'exonérations) applicables aux différents composants d'un certain produit, la déduction "base sur base" opère une certaine péréquation de ces taux, la charge finale correspondant à un pourcentage du prix final qui tend à se rapprocher du taux ayant frappé l'élément prépondérant du produit. Il en découle que dans ce cas, la charge fiscale réelle d'un produit déterminé ne correspond pas toujours au taux nominal d'imposition de ce produit, ce qui entraîne certains inconvénients notamment pour la détaxation des produits exportés et la taxation des produits importés.

Ces inconvénients pourraient être supprimés ou atténués en refusant à l'acheteur de produits qui sont exonérés ou frappés d'un taux réduit, tout ou partie de la déduction "base sur base" pour l'achat de ces produits. Mais on peut constater un autre inconvénient du système de déduction "base sur base" : un entrepreneur qui fabrique des produits frappés de taux différents éprouvera de grandes difficultés à répartir ses achats déductibles sur ses ventes.

La déduction "impôt sur impôt" entraîne, par contre, un effet de rattrapage lorsque le taux appliqué à un certain stade est supérieur à celui qui a frappé le stade précédent ou les composants du produit. La charge fiscale réelle correspond, en principe, au taux de la taxe qui a frappé le produit au dernier stade. On peut connaître ainsi à chaque moment de la production la part de taxe incluse dans un certain produit, ce qui présente des avantages en cas d'exportation ou d'importation.

Si l'on éliminait l'effet de rattrapage en accordant des possibilités de déductions fictives "impôt sur impôt" à l'acquéreur de produits exonérés ou frappés d'un taux réduit, on ne pourrait pas connaître exactement la charge fiscale finale grevant ces produits. Il en résulterait des difficultés pour les échanges internationaux.

Après avoir pesé le pour et le contre de ces deux modes de déduction, il a paru utile de retenir le principe de la déduction "impôt sur impôt".

.../...

b) Etendue et limites des déductions

Ce système de taxation ne prévoit que des "déductions physiques" c'est-à-dire la déduction des taxes qui ont frappé les matières premières et les matières assimilées à l'exclusion des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services, ce qui entraîne un certain effet cumulatif. (Les considérations sur l'étendue du terme "matières premières et matières assimilées" dégagés au chapitre B-6, page 75, sont également valables pour la taxe à la production à paiements fractionnés).

Partant de l'idée que les déductions sont seulement appliquées pour éviter un cumul d'impôt sur les matières premières et matières assimilées employées pour la fabrication des produits finis, il ne faudrait, en principe, permettre des déductions que pour les achats de matières premières et de matières **auxiliaires** qui entrent dans la fabrication des produits taxables. C'est pourquoi dans cette hypothèse, lorsque ces matières ont été utilisées pour la fabrication de produits exonérés, il n'y aurait pas lieu d'accorder de déductions. Il en résulterait, d'une part, que les produits exonérés supporteraient néanmoins une charge fiscale occulte (voir chapitre C-10 à la page 96) et, d'autre part, qu'au cas où ces matières seraient utilisées à la fois pour la fabrication de produits taxés et de produits exonérés ("production mixte") le montant de la taxe qui pourrait être admis en déduction devrait être proportionnel aux quantités mises en oeuvre pour la fabrication de produits taxables.

Des difficultés peuvent également apparaître pour calculer les déductions des "entreprises mixtes" (producteur-négociant et négociant-producteur).

Deux systèmes peuvent être envisagés qui exigent, cependant, pour ces "mixtes" de distinguer d'une façon très précise les affaires soumises à la taxe à paiements fractionnés de celles qui ne le sont pas.

Dans le premier système, l'exercice du droit des déductions serait différé jusqu'à ce que les produits acquis aient fait l'objet d'une opération ouvrant droit à déduction (vente soumise à la taxe).

.../...

Les "mixtes" qui auraient opté pour ce système pourraient opérer la déduction de la taxe qui a grevé leurs acquisitions au fur et à mesure qu'ils effectueraient des ventes soumises à la taxe. Le montant de la déduction serait déterminé à partir du prix d'achat exact ou reconstitué.

Dans le deuxième système, le droit de déduction pourrait, comme dans le régime de droit commun, s'exercer dès l'acquisition des produits mais une régularisation serait opérée chaque fois que ces droits ne seraient pas ultérieurement confirmés par une opération soumise à la taxe.

Les "mixtes" qui auraient opté pour ce deuxième système pourraient déduire selon le régime normal, la taxe qui aurait grevé leurs acquisitions, mais ils la rembourseraient chaque fois que les produits ne feraient pas l'objet d'une vente soumise à la taxe. Le montant du remboursement serait déterminé à partir du prix d'achat exact ou reconstitué.

D'autre part, il faut évoquer certains autres problèmes techniques que soulève l'existence de taux réduits dans un système de taxe à paiements fractionnés avec déduction "impôt sur impôt".

Lorsqu'un produit frappé par un taux réduit est fabriqué à l'aide de matières premières taxées au taux normal, il peut arriver que, sur ce produit, le montant des taxes à déduire dépasse le montant de la taxe exigible sur les ventes. Ce problème peut également se produire en cas de vente à perte, de vol, de destruction de marchandises ou en cas de vente directe du dernier producteur au consommateur lorsqu'on procède à une réfaction forfaitaire de la base imposable.

Dans ces cas, deux possibilités se présentent, soit rembourser l'excédent de la taxe qui ne peut pas être imputé sur les ventes, soit le laisser à la charge de l'assujetti; c'est cette deuxième solution, appelée dans la pratique "règle du butoir", qui a été retenue dans les systèmes de taxes à paiements fractionnés appliqués en France.

Il convient de souligner ici une différence notable entre le régime suspensif et le régime des paiements fractionnés. Avec le régime suspensif la charge fiscale sur le produit fini est toujours déterminée par le prix de vente (même si ce prix se trouve être inférieur au prix d'achat) et le taux applicable au dernier stade.

.../...

Au contraire, avec le régime des paiements fractionnés comportant la règle du butoir, la taxe ayant grevé l'achat n'étant déductible qu'à concurrence de la taxe due sur la vente, le surplus demeure définitivement acquis au fisc. Ce régime est donc plus rigoureux que le précédent.

C'est pourquoi la plupart des délégations ont exprimé l'avis que, bien que dans certains cas la règle du butoir soit nécessaire pour éviter certains abus, il faudrait en pratique éviter au maximum son application, soit en y renonçant, par exemple, en cas de destruction de marchandises, soit en fixant les taux réduits à un niveau tel qu'ils puissent permettre dans la plupart des cas, la déduction totale des taxes payées antérieurement.

#### 7. Consommation propre

Les mêmes considérations que celles développées pour la taxe à paiement unique (cf. chapitre B-7, page 76) sont applicables, mutatis mutandis, à la taxe à paiements fractionnés. Par conséquent, il faudrait taxer les prélèvements effectués sur les stocks ou la production courante par les producteurs pour leurs usages privés, pour les besoins d'autres activités que celle de la production ou pour les besoins de la production dans les cas où il s'agit de biens qui n'auraient pas donné droit à des déductions en cas d'achat.

#### 8. Base d'imposition

Le taux de la taxe sera appliqué aux prix pratiqués par les fabricants tout au long du circuit de la fabrication. La taxe sera perçue en totalité sur un bien lorsque celui-ci sera entré dans le circuit commercial.

Afin d'assurer une taxation égale, il a semblé à la majorité des délégations qu'il convenait de ne procéder à des rectifications que dans les cas de ventes directes des producteurs à des personnes privées et non dans les cas de ventes directes des producteurs à des détaillants ou à des derniers consommateurs autres que des personnes privées.

Les développements mentionnés au chapitre B-8, à la page 76, consacrés à la méthode à employer pour procéder à des rectifications dans le cadre de la taxe à la production à paiement unique, à savoir ou bien par des corrections de la base d'imposition, ou bien par l'application de taux de taxe réduits, sont également valables pour ce système.

## 9. Contrôle

Le système des paiements fractionnés évite la suspension de la taxe, et, par conséquent, l'enregistrement des producteurs.

D'autre part, les tentations de fraude sont, par rapport à une taxe unique sur les grossistes ou à une taxe perçue au dernier stade de la production, généralement moins importantes du fait que le poids de l'impôt est relativement faible pour chaque assujetti, et aussi à cause du mécanisme même des déductions qui, en reliant les passages successifs du produit, rend les évasions fiscales moins utiles et plus aisément repérables par l'administration.

Cependant, pour prévenir certains procédés de fraude, il serait souhaitable que la déduction soit subordonnée au versement effectif de la taxe par le premier vendeur, mais, en pratique, cela semble très difficile à réaliser. Toutefois, en cas de collusion entre vendeur et acheteur, il faudrait prévoir une responsabilité solidaire.

Le sous-groupe a tenu à souligner que dans ce système, en particulier, il fallait essayer, dans le domaine du contrôle, de rapprocher les techniques afin d'obtenir des résultats semblablement efficaces dans tous les pays membres, car les facteurs jouent un rôle essentiel, puisque c'est au vu de la taxe mentionnée sur elles que l'acheteur pourra effectuer, le cas échéant, des déductions. (Voir les considérations exposées dans le rapport du sous-groupe B, Partie IV, chapitre C-7 in fine, page 49 - sur la nécessité d'harmoniser les contrôles. Ces considérations sont également valables pour ce système de taxation).

## 10. Taux et exonérations

Comme pour le système de la taxe à paiement unique, il avait été expressément prévu dans le groupe de travail n° 1, que l'examen devait porter sur une taxe à la production à paiements fractionnés comportant un taux modéré, et, dans la mesure du possible, commun, complétée au besoin par une taxe autonome au stade de la commercialisation.

Quant à la portée de l'adoption d'un taux commun et modéré, il convient de se référer au chapitre B - 10, à la page 79.

.../...

a) En ce qui concerne le niveau du taux d'une taxe à la production à paiements fractionnés, il faut souligner que l'un des plus grands avantages d'un tel système de taxation par rapport à une taxe à paiement unique au dernier stade de la production consiste dans le fait que, même si cette première taxe devait être perçue à un taux assez élevé, elle serait en général bien supportable. Le paiement de la taxe est en effet réparti tout le long du circuit de la production, chaque producteur ne supportant, en définitive, qu'une fraction de la taxe.

b) En ce qui concerne les exonérations, on doit constater que dans ce système (comme d'ailleurs la plupart du temps dans les systèmes à cascade), il reste souvent une charge occulte de taxe, dite "taxe résiduelle" correspondant à la charge ayant grevé les matières premières et matières auxiliaires utilisées pour la fabrication qui n'est pas admise à la déduction (voir point 6-b, deuxième alinéa, page 92).

Cette taxe "résiduelle" peut entraîner un effet cumulatif au préjudice des industries qui, utilisant des produits exonérés dans les fabrications taxées, ne peuvent déduire de la taxe grevant leurs ventes, la "taxe résiduelle" incorporée dans leurs achats de produits exonérés.

Ces entreprises seraient également désavantagées à l'exportation puisqu'elles ne pourront pas obtenir le remboursement de la totalité des taxes incorporées dans les produits exportés.

Pour obtenir une exonération totale, il faudrait exonérer toutes les matières premières et matières auxiliaires composant le produit final que l'on voudrait exonérer, mais cela semble difficile à réaliser car il faut exactement suivre les matières jusqu'à leur destination finale afin qu'elles ne soient pas détournées de leur utilisation pour une production exonérée.

Afin d'éviter ces inconvénients ainsi que pour d'autres raisons budgétaires et de technique fiscale, il serait souhaitable de limiter au maximum le nombre des exonérations et de les remplacer dans la mesure du possible par des taux réduits calculés de telle façon que l'on puisse appliquer les déductions et, par conséquent, effacer la "taxe résiduelle". Une exonération entière ne serait, certes, pas réalisée mais on ne ferait que rendre apparente une taxe occulte existante.

D'autre part, cela permettrait également de supprimer le prorata quantitatif établi en fonction du rapport entre la quantité obtenue de produits taxables et la production totale pour la déduction des matières premières et matières auxiliaires employées, si les déductions physiques n'étaient admises que pour la production taxable (voir point 6-b, deuxième alinéa, page 92).

Ainsi qu'il a été fait pour la taxe à paiement unique (voir chapitre B-10, page 78), le sous-groupe a estimé utile, avant de procéder à l'examen de l'hypothèse d'une taxe à la production commune complétée par une taxe autonome au stade de la commercialisation, d'envisager la possibilité d'introduire dans les six pays une taxe à la production à paiements fractionnés avec des taux et des exonérations autonomes, c'est-à-dire différents de pays à pays.

Or, il semble qu'une telle hypothèse ne puisse pas constituer une solution satisfaisante pour une harmonisation qui s'accompagnerait de la suppression des frontières fiscales, notamment parce que ce système comporte le remplacement du mécanisme de la suspension par celui des paiements fractionnés. En effet, dans le cadre d'un régime suspensif, on peut, sous certaines conditions, concevoir la suppression des frontières fiscales tout en laissant aux pays membres la liberté d'établir les taux et les exonérations d'une façon autonome, notamment dans le cas où les livraisons vers d'autres pays ont lieu avant le point d'impact de l'impôt et donc en suspension de taxe. Par contre, dans un système à paiements fractionnés, toute livraison effectuée par des personnes imposables est assujettie à l'impôt, ce qui implique que si les taux sont différents, des distorsions se produiront dans tous les cas et à tous les stades.

En ce qui concerne l'hypothèse du mandat, c'est-à-dire une taxe à la production à paiements fractionnés commune, le sous-groupe, conformément à ce qui a été fait pour la taxe à la production à paiement unique, analysera ci-dessous les problèmes posés par les deux possibilités de système mixte (taxe à la production commune combinée soit avec une taxe autonome sur les grossistes, soit avec une taxe autonome sur les détaillants). Cette analyse sera précédée par l'examen du mécanisme de la taxe à la production à paiements fractionnés en ce qui concerne, d'une part, les échanges avec les pays tiers et, d'autre part, les échanges avec les pays membres.

### 11. Echanges avec les pays tiers

Dans ce système, les importations effectuées par toute personne sont frappées de la taxe à la production et les exportations, afin de réaliser la détaxation, bénéficient du remboursement de la taxe à la production payée aux stades précédents.

La méthode à appliquer sera assez simple: à l'exportation, il suffira de rembourser à l'exportateur le montant des taxes qu'il a supportées à l'achat et qui figurent sur ses factures d'achat, ou bien de lui permettre de les imputer sur celles qu'il doit payer pour ses opérations à l'intérieur du pays, ce qui revient au même. On pourrait aussi, le cas échéant, accorder à cet exportateur la possibilité d'acheter en suspension de la taxe les matières et les produits qui sont destinés à être exportés. Quant à l'importation, il suffira d'appliquer à la valeur d'importation de la marchandise, le taux pratiqué à l'intérieur pour cette même marchandise.

Il convient cependant de rappeler que ce système ne prévoit que des déductions "physiques" et qu'il faudra donc, si l'on veut tenir compte du cumul d'impôt sur les investissements, les frais généraux et les prestations de services, percevoir à l'importation, en plus de la taxe à la production, un certain droit compensatoire et accorder à l'exportation une ristourne spéciale en supplément du remboursement normal (voir aussi à ce sujet le chapitre B-11, page 81).

En ce qui concerne la question de savoir s'il faudra accorder des ristournes pour les exportations effectuées par des détaillants, il convient de se référer aux considérations dégagées à ce sujet dans la Partie IV, chapitre C-9, page 54. Un problème semblable se pose pour les commerçants de gros qui n'ont pas, en vue de leurs exportations, opté pour la qualité de producteur.

Un problème particulier se posera pour les exportations de produits exonérés qui ont été fabriqués à l'aide de composants taxés. Ces produits, bien qu'apparemment sans taxe puisque exonérés, sont en réalité grevés d'une taxe "résiduelle" correspondant aux taxes payées à l'achat des composants. On peut se poser la question de savoir s'il ne conviendrait pas d'envisager une ristourne correspondant à cette taxe résiduelle afin de détaxer complètement ces produits exonérés et les rendre ainsi plus compétitifs sur le marché international. Dans le cas où l'on remplacerait les exonérations par des taxations à taux faibles permettant d'absorber le montant des taxes déductibles payées à l'achat des composants (voir chapitre C-10, page 95) le problème ne se poserait évidemment pas.

12. Echanges entre pays membres

a) Dans l'hypothèse du maintien des frontières fiscales entre les pays membres, les mécanismes d'application de la taxe à la production à paiements fractionnés sont identiques à ceux étudiés au chapitre précédent concernant les échanges avec les pays tiers.

b) Dans l'hypothèse où les frontières fiscales entre les pays membres sont supprimées, les cas suivants d'échanges entre un pays membre A et un autre pays membre B doivent être pris en considération :

- Livraisons effectuées par un producteur d'un pays A à un producteur d'un pays B

D'après les règles normales du système, le producteur du pays A serait assujéti en A à la taxe à la production à paiements fractionnés; le producteur du pays B pourrait ensuite déduire de la taxe exigible sur ses ventes dans le pays B, la taxe payée sur ses achats, y compris ceux effectués dans le pays A.

Dans ce cas, il ne se produirait pas de distorsions (les taux, les régimes de taxation des biens d'investissement, des frais généraux et des prestations de services étant identiques dans les pays A et B) mais il en résulterait que des recettes seraient proportionnellement attribuées à chaque pays suivant l'augmentation de valeur du produit réalisée à l'intérieur de chaque pays, de sorte que pour partie le principe du pays d'origine et pour partie le principe du pays de destination seraient appliqués.

Par contre, si l'on voulait pour ces livraisons attribuer au pays de destination les recettes provenant des produits consommés dans son territoire ce que la majorité des délégations juge nécessaire (cf. Partie III, chapitre B, page 26), le problème de la déduction dans le pays importateur des taxes payées dans le pays exportateur pourrait être résolu, entre autre, de façon suivante :

-- Procéder à des remboursements par le pays d'origine. L'acheteur d'un pays B ne pourrait pas effectuer la déduction des taxes payées dans un pays A de la taxe à payer dans son propre pays, mais il pourrait demander le remboursement à l'administration fiscale du pays A;

.../...

-- procéder à des décomptes entre les pays. L'acheteur d'un pays B pourrait effectuer les déductions des taxes payées dans le pays A mais il devrait communiquer à l'administration fiscale de son pays B le montant des déductions opérées. Par la suite, les administrations fiscales de chaque pays entreraient en relation pour procéder à des compensations.

Ces mécanismes seront étudiés d'une façon plus approfondie dans la partie du rapport traitant de la T.V.A. (Voir chapitre D-1 à la page 116).

- Livraisons effectuées par un producteur d'un pays A à une personne autre qu'un producteur d'un pays B

L'application des règles normales du système à ces transactions entraînerait la perception de la taxe à la production en A. Dans ce cas, il ne se produirait pas de distorsions (les taux en A et en B étant identiques), mais de l'application du principe de l'imposition dans le pays d'origine, il résulterait que les recettes provenant de la taxation de ces livraisons ne seraient pas attribuées au pays de destination (cf. ce problème traité dans la Partie VI, chapitre C-10, page 57).

- Livraisons effectuées par un commerçant du pays A à un producteur d'un pays B

Si le commerçant en question veut éviter que la marchandise ne soit frappée deux fois par la taxe à la production, il sera obligé d'opter pour la qualité de producteur dans son pays. Dans ce cas, on retombera dans la situation analysée ci-dessus.

- Livraisons effectuées par un commerçant d'un pays A à une personne autre qu'un producteur d'un pays B

La taxe à la production a déjà été perçue à un stade antérieur (normalement dans le pays A) et ne bénéficiera pas, en général, au pays de la consommation.

13. Examen d'une combinaison d'une taxe commune à paiements fractionnés perçue au stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail.

L'application de la taxe autonome au stade du commerce de gros implique, en tant que taxe unique, l'enregistrement des personnes imposables à cette taxe, c'est-à-dire des producteurs et des grossistes pour autant qu'ils livrent

.../...

à des détaillants ou à des consommateurs (voir aussi les modalités d'application de la taxe sur les grossistes étudiées par le sous-groupe B (Partie IV, chapitre D, page 61). Les producteurs qui doivent déjà acquitter la taxe à la production sur toutes les ventes qu'ils effectuent, sans égard à la qualité de l'acheteur, seront en plus assujettis à la taxe sur les grossistes pour leurs ventes directes à des détaillants ou à des consommateurs.

La combinaison d'une taxe à la production à paiements fractionnés avec une taxe unique au stade du commerce de gros a donc comme conséquence que l'enregistrement des producteurs, évité pour l'application de la taxe à la production par le mécanisme des paiements fractionnés, est rendu nécessaire pour l'application de la taxe complémentaire. Le principal avantage technique de la taxe à paiements fractionnés par rapport à la taxe à paiement unique, à savoir la suppression de l'enregistrement des producteurs, est ainsi supprimé.

Abstraction faite de cet aspect technique, la combinaison d'une taxe à la production à paiements fractionnés avec une taxe au stade du commerce de gros soulève les mêmes objections que celles formulées pour la combinaison d'une taxe à la production à paiement unique avec une taxe au stade du commerce de gros (voir chapitre B-13, page 83) notamment en ce qui concerne les complications techniques de l'application du système mixte aux échanges avec les pays tiers et entre pays membres.

Le sous-groupe est donc d'avis que la combinaison de la taxe commune à la production à paiements fractionnés, avec une taxe autonome au stade antérieur à celui du commerce de détail ne peut pas représenter une solution satisfaisante.

14. Examen d'une combinaison d'une taxe commune à paiements fractionnés perçue au stade de la production avec une taxe autonome perçue au stade du commerce de détail

Il semble que la combinaison d'une taxe à la production avec une taxe sur les détaillants pose, à quelques différences près, les mêmes problèmes et présente les mêmes avantages, si la taxe à la production est une taxe à paiement unique, ou si elle est perçue suivant les modalités des versements fractionnés.

Il y a donc lieu de se référer aux conclusions dégagées à ce sujet pour la combinaison d'une taxe unique à la production avec une taxe au stade du

commerce de détail (voir chapitre B-14, page 85). Ces conclusions peuvent cependant être plus positives pour la combinaison d'une taxe au stade des détaillants avec une taxe à la production à paiements fractionnés, dans la mesure où ce dernier système permet des taux de taxe plus élevés et, par conséquent, des recettes plus importantes qu'une taxe perçue au dernier stade de la production.

#### D. Taxe sur la valeur ajoutée

La T.V.A. est une taxe sur le chiffre d'affaires dont le paiement est fractionné entre tous les stades rentrant dans son champ d'application, dans ce sens qu'à chacun de ces stades parcourus par un produit, la taxe n'est perçue que sur la valeur ajoutée au produit à ce stade. La T.V.A. ne grève donc - bien que sa perception soit répartie entre tous les stades - qu'une seule fois le prix final du produit et a ainsi le même effet qu'une taxe unique assise au dernier stade.

Ce système de taxation évite, en principe, tout cumul d'impôt et atteint ainsi une neutralité économique aussi grande que possible, puisqu'il autorise également, en plus des "déductions physiques" (1) des "déductions financières", c'est-à-dire des déductions des taxes ayant grevé l'achat des biens d'investissement et des biens rangés dans la catégorie des frais généraux, ainsi que des taxes ayant frappé les prestations de services reçues.

Le sous-groupe a estimé préférable d'étudier en premier lieu un système de T.V.A. étendu à tous les stades de la production et de la commercialisation en englobant aussi les prestations de services et en introduisant le moins possible d'exonérations. De cette façon, on obtiendrait un système qui serait le plus général possible, qui aurait une assiette très large avec une répartition aussi large de la charge et qui pourrait procurer des recettes importantes.

---

(1) Déductions des taxes ayant grevé l'achat de matières premières et de matières assimilées, pratiquées dans le système de la taxe à la production à paiements fractionnés. (cf. chapitre C-6-b, page 92).

Mais, étant donné que pour des raisons techniques, psychologiques ou politiques, certains pays ne pourraient pas adopter un tel système, le sous-groupe a ensuite procédé à l'analyse de systèmes de T.V.A. moins généralisés et dont le champ d'application s'arrêterait soit au stade du commerce de gros, soit au stade de la production, avec la combinaison éventuelle d'une taxe autonome perçue au stade de la commercialisation.

1. T.V.A. s'étendant jusqu'au commerce de détail

a) Personnes imposables

Dans le système généralisé au maximum seront obligés de payer la taxe, tous les producteurs, tous les commerçants et tous les prestataires de services.

Si tous les producteurs et commerçants sont assujettis à la T.V.A. on peut éviter les problèmes qui se posent pour définir le producteur et le commerçant de gros et de détail ainsi que les problèmes que posent les "entreprises mixtes" (producteur-négociant, négociant s'intercalant entre les producteurs et optant en partie pour la qualité de producteur). Etant donné que les prestataires de services sont inclus dans le système de taxation, les difficultés d'élaborer une définition entre prestataire de services et producteur ou commerçant sont également évitées si les taux qui sont appliqués aux prestations de services sont les mêmes que ceux appliqués aux livraisons de marchandises (voir chapitre D-1-e, page 104). On élimine aussi une source importante de cas de prorata, dont le mécanisme est particulièrement délicat dans un système qui comporte des déductions financières (voir chapitre D-1-f, page 105).

Cependant, l'application d'une T.V.A. à certaines catégories d'entreprises, notamment celles exploitées par des petits redevables (par exemple les artisans, les petits détaillants et les petits prestataires de services) pourrait se heurter à des difficultés soit pour des raisons psychologiques et politiques, soit pour des raisons techniques (en particulier l'application du régime des déductions, cf. chapitre D-1-f, page 105), car ces petits redevables n'ont, en général, qu'une comptabilité rudimentaire et ne disposent souvent pas d'un personnel spécialisé.

.../...

Dans ces conditions, il peut être nécessaire de chercher des moyens de faciliter l'application de la T.V.A. à ces petits redevables, tout en évitant de provoquer par de telles solutions des distorsions essentielles sur le plan national et dans le domaine des échanges de marchandises entre les pays membres.

b) Opérations imposables

Seront imposables toutes les livraisons effectuées jusqu'au dernier stade et, en principe, toutes les prestations de services rendues (voir chapitre D-1-e, page 104). Il sera nécessaire de mettre au point des notions communes concernant les opérations imposables.

c) Biens imposables

Seront imposables les livraisons de tous les biens meubles corporels, sauf exonérations spéciales (voir Partie III, chapitre c, page 27).

d) Régime applicable aux biens d'investissement et aux frais généraux (1)

Le principe de ce système est d'éviter, autant que possible le cumul de taxe. C'est pourquoi il est prévu d'accorder des déductions pour les biens d'investissement et les frais généraux (déductions financières). Tout assujetti à la T.V.A. pourra donc déduire de la taxe qu'il doit sur ses livraisons et autres prestations, les taxes qu'il a payées à l'achat des produits et services nécessaires pour fabriquer ou commercialiser le bien qu'il vend ou pour les prestations de services qu'il rend (voir chapitre D-1-f, page 105).

e) Régime applicable aux prestations de services

Ainsi qu'il est déjà indiqué ci-dessus, il est également prévu d'accorder des déductions pour la taxe ayant grevé les prestations de services rendues à des assujettis à la T.V.A. et dont les coûts ont été incorporés dans le prix des marchandises. En ce qui concerne la question de savoir si l'on doit englober l'imposition des prestations de services dans le

---

(1) Voir pour les notions de "biens d'investissement" et de "frais généraux" la Partie III, chapitre F, page 32.

système de la T.V.A., ou bien, les soumettre à une taxe spéciale, c'est la première solution qui semble la plus souhaitable pour des raisons d'ordre technique, à savoir la diminution du nombre des "entreprises mixtes" et donc des cas de prorata. On pourrait cependant écarter du régime de la T.V.A. commune les services "n'influant pas sur les prix" (coiffeurs, instituts de beauté, etc...) pour lesquels les pays membres pourraient appliquer, le cas échéant un régime autonome (voir à ce sujet partie III, chapitre E-2, page 30).

Si la taxation des prestations de services est incluse dans le système de la T.V.A., les prestataires de services peuvent déduire de la taxe dont ils sont redevables, la taxe qui a grevé les achats de matériel ou de biens, ainsi que celle qui a grappé les prestations de services, nécessaires à l'accomplissement de leurs services. De ce fait, les cumuls d'impôt chez les prestataires de services et les incitations à la concentration découlant de ces cumuls, seraient éliminés.

En ce qui concerne le taux applicable aux prestations de services incorporées dans la T.V.A., il serait préférable que ce taux soit le même que celui fixé pour les livraisons de marchandises, car il ne serait plus nécessaire d'établir une distinction entre ces deux catégories d'opérations imposables, ce qui rendrait plus simple l'application du système. Mais, la possibilité d'avoir un même taux dépendra du niveau auquel le taux pour les livraisons de marchandises sera établi, ainsi que de l'importance des déductions que les prestataires de services pourront effectuer. Cependant, en pratique, il semble assez peu probable que dans certains pays, l'on puisse taxer les prestations de services au même taux que les livraisons de marchandises.

#### f) Régime des déductions

Bien qu'elle ne soit pas perçue en une seule fois, la T.V.A. a le même effet qu'une taxe unique. A chaque stade, elle est donc perçue sur le prix de vente, sous déduction de la T.V.A. supportée sur le prix d'achat des biens et services ayant concouru à la formation du prix de vente. De cette façon, le prix final n'a été, en principe, grevé qu'une seule fois du montant total de la taxe.

Pour arriver à ces résultats, ce système prévoit donc, en plus des "déductions physiques", des "déductions financières".

Avant de passer à l'examen de ces deux catégories de déductions, il convient de remarquer qu'en ce qui concerne la façon d'opérer les déductions, les conclusions dégagées à ce sujet pour la taxe à paiement fractionnés (voir chapitre C-6-a, page 90), sont également applicables à la taxe sur la valeur ajoutée; les déductions dont il est question ci-dessous seront donc faites "impôt sur impôt" :

- Déductions physiques

Les remarques qui ont été faites à ce sujet au chapitre C-6-b, page 92 sont également valables, mutatis mutandis, pour ce système.

Il faut remarquer que la T.V.A. étant appliquée à toutes les opérations, les problèmes de prorata posés par des "entreprises mixtes" (producteur-négociant, négociant-producteur, etc ...) n'existent plus. Cependant, dans la mesure où il y aura des opérations exonérées, un prorata quantitatif sera nécessaire pour déterminer la part des déductions autorisées.

Par ailleurs, l'extension de la T.V.A. jusqu'au stade du commerce de détail permet de supprimer une des sources d'application de la règle du "butoir", puisque dans un tel système il n'est en général pas nécessaire de procéder à des corrections de la base imposable (voir point h, page 112). En effet, dans un système de T.V.A. s'arrêtant au stade de la production ou du commerce de gros - où dans certains cas des corrections des prix réels sont indispensables (p.ex. en cas de ventes au détail effectuées par un producteur ou un commerçant de gros) - l'application de la règle du "butoir" résulte des réfections forfaitaires pratiquées sur les prix de vente lorsque celles-ci ramènent la base imposable en-dessous du prix d'achat.

- Déductions financières

Les seules déductions physiques laisseraient subsister un cumul d'impôt découlant de la non possibilité de déduire la taxe ayant grevé des investissements, outillages et services utilisés, éléments qui concourent à la formation du prix de revient. Cet effet cumulatif serait évidemment d'autant plus important que le taux de la taxe serait plus élevé.

.../...

C'est pour supprimer cet effet cumulatif qu'il est prévu, dans le système de la T.V.A., le régime des déductions financières.

-- Etendue et limitations

Les déductions devraient, dans ce système, être les plus larges possibles, sauf à établir en commun certaines limitations pour éviter des abus éventuels, notamment pour certains biens qui peuvent être détournés de leur affectation productive ou commerciale pour servir à des fins personnelles et privées. C'est ainsi qu'il sera vraisemblablement nécessaire d'exclure des déductions, certains objets mobiliers, tels que les tapis, certains véhicules, etc ... Il faudra également envisager si certaines dépenses comme les frais de voyage seront déductibles.

Il semble que l'on devrait exclure des déductions les taxes autres que la T.V.A. (par exemple les accises, les taxes foncières et les taxes sur les salaires). En effet, ces taxes sont indépendantes de la T.V.A. et ne peuvent suivre le régime appliqué à la T.V.A.; un certain effet cumulatif existera, mais il ne sera pas causé par la T.V.A. qui conservera son caractère de taxe qui ne grève qu'une seule fois le prix final du produit.

Partant de l'idée que les déductions financières ont pour but d'éviter un cumul de taxe, aucune réduction ne pourra, en principe, être effectuée par les entreprises qui exercent exclusivement des activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la T.V.A.

-- Modalités des déductions financières

L'exercice du droit à déduction implique l'assujettissement effectif à la T.V.A. et le montant des déductions est déterminé en fonction du chiffre d'affaires taxé réalisé par chaque assujetti. Il en résulte que lorsque les opérations d'une entreprise ne sont pas toutes soumises à la T.V.A., le principe de la déduction comporte une restriction. Par ailleurs, les conditions des déductions initiales ne se trouvent parfois plus réunies à cause du changement des activités ou de la répartition des activités taxables et non taxables. Pour tenir compte de ces modifications, des corrections doivent être opérées.

.../...

C'est pourquoi, il faut analyser les problèmes de déductions "dans l'espace" et "dans le temps".

Il convient de souligner qu'il s'agit ici de complications techniques du système, qui pourraient être réduites dans une large mesure si l'on limitait au strict minimum les exonérations.

--- Déductions dans l'espace

Pour calculer le montant de la taxe à déduire dans le cas d'activité mixte, c'est-à-dire en cas d'activité taxée et d'activité exonérée, ou hors du champ d'application de la taxe, deux systèmes peuvent être envisagés :

---- L'un considérant les résultats d'ensemble de l'entreprise, se réfère au rapport des activités taxées et des activités globales, ce qui conduit à l'établissement d'un prorata général pour tous les biens déductibles acquis pour les besoins de l'exploitation; l'entreprise fait une masse de ses biens déductibles, puis opère la déduction suivant le prorata de ses activités taxées. Le calcul de la taxe déductible au cours d'une année s'effectue provisoirement sur la base des résultats de l'année précédente avec régularisation définitive quand le prorata de l'année a pu être calculé. Le système est simple mais entraîne la réduction des déductions pour les biens exclusivement affectés à des productions taxées et, inversement, permet une déduction partielle pour les biens uniquement utilisés à des activités non soumises à la T.V.A.

---- L'autre système exige la différenciation des biens en fonction de leur utilisation effective. Les biens affectés exclusivement à des activités taxées bénéficient d'une exonération totale; les biens affectés à des activités non taxées ne peuvent ouvrir droit à des déductions; quant aux biens utilisés à des activités taxées et non taxées, ils n'obtiennent qu'une déduction partielle.

Cette déduction partielle peut être déterminée ou bien par le prorata général de l'entreprise, mais on enlève alors de la précision à cette méthode qui a justement pour but d'être très exacte, ou bien par

un prorata spécial calculé d'après le rapport entre la valeur taxée et la valeur totale des activités afférentes à ces seuls biens affectés à des activités mixtes.

Un tel système entraîne donc l'obligation de suivre les biens individuellement et présente de sérieuses difficultés pour déterminer la déduction partielle à accorder aux biens affectés à des activités mixtes. C'est pourquoi, malgré une certaine imprécision, il semble préférable pour des raisons pratiques de commodité, d'adopter, le cas échéant, la méthode du prorata général basé sur les résultats globaux de l'entreprise.

--- Déductions dans le temps

Pour différentes raisons, il peut arriver qu'une entreprise industrielle ou commerciale change totalement l'orientation de ses activités ou modifie la répartition du volume de ses activités taxables et non taxables. On doit tenir compte de ces changements pour les déductions à opérer sur les biens amortissables (pour les déductions afférentes aux frais généraux et aux services, le problème ne se pose, en principe, pas, puisque les déductions sont définitivement acquises dès la fin de l'exercice au cours duquel ces biens ont été achetés ou les services rendus)

Pour tenir compte de ces changements, deux méthodes peuvent être employées:

---- Déduction immédiate de la taxe ayant frappé le bien d'investissement : on accorde une déduction initiale en fonction du prorata général de l'année précédente. Dans le cas d'entreprise nouvelle, on calcule les déductions selon un pourcentage provisoire prévu en fonction de la nature des opérations envisagées. Dans l'un et l'autre cas, on régularise en fin d'exercice quand le prorata général de l'année a pu être calculé. Si au cours des années suivantes, pendant la période d'amortissement complet des biens qui ont fait l'objet des déductions immédiates, le prorata initial de référence se modifie du fait des changements visés ci-dessus, une nouvelle régularisation des déductions financières s'impose.

Afin de réduire les périodes de régularisation, on peut prévoir pour tous les biens une période forfaitaire d'amortissement valable uniquement pour les régularisations des déductions financières. En outre, pour éviter de trop nombreuses régularisations, il peut être admis que les régularisations n'interviendront que si le prorata général d'une année a varié en plus ou en moins d'un certain nombre de points par rapport au prorata initial de référence.

Ce procédé, en autorisant immédiatement la déduction de la T.V.A., favorise les investissements - donc la productivité - puisque les biens sont détenus sans taxe pour la partie qui n'est pas encore utilisée pour des activités soumises à la T.V.A. Il faut cependant souligner que la déduction est limitée par les possibilités d'imputation de chaque assujetti. En effet, la déduction n'est possible que dans la mesure où l'entreprise est redevable de taxe. Si pour une période déterminée, il existe un excédent de taxe déductible qui n'a pu être imputé, cet excédent sera reporté jusqu'au moment où l'entreprise aura suffisamment de taxe à payer.

Du point de vue de son application pratique, ce système ne présente pas de difficultés notables notamment si les cas de prorata possibles sont évités au maximum.

---- Déduction annuelle selon les annuités d'amortissement (déduction prorata temporis): les biens d'investissement sont acquis taxés. Une déduction immédiate correspondant à une annuité d'amortissement est autorisée, calculée d'après le prorata général de l'entreprise dégagé l'année précédente. Chaque année, il sera effectué une déduction annuelle en appliquant le prorata de l'année précédente jusqu'à complet amortissement du bien. Par cette méthode, il ne sera plus nécessaire de procéder à des régularisations pour les variations du prorata dans le temps.

Ce système paraît logique puisque la déduction ne sera autorisée qu'au fur et à mesure de l'incorporation de la valeur du bien d'investissement dans le prix des biens, c'est-à-dire au moment où pourra apparaître le cumul de taxe. De plus, il ne comporte pas d'encouragement à investir et il semble, par conséquent, se révéler plus neutre sous l'angle conjoncturel que le système de la déduction immédiate dans l'année même de l'acquisition des biens d'investissement. Avec cette dernière méthode, en effet, dans les périodes où l'économie est en expansion, et donc en temps de haute conjoncture des investissements, les entrepreneurs devraient proportionnellement acquitter moins de taxe sur leur chiffre d'affaires, ce qui encouragerait davantage encore leur initiative et accentuerait, par conséquent, la tendance de la conjoncture. Par

contre, dans les périodes de dépression, où seulement les investissements indispensables seraient effectués, les possibilités de déduction de l'entreprise seraient plus restreintes, de sorte que ses liquidités seraient de ce fait encore réduites, aggravant ainsi sa position économique et renforçant la tendance à la récession.

Du point de vue de son application pratique, le système des déductions prorata temporis semble comporter plus de difficultés techniques, notamment pour les petites entreprises, que le système des déductions immédiates dans la mesure où ce dernier système ne comporte pas en fait des régularisations.

Il faut aussi prévoir une méthode commune d'amortissement soit en retenant une période forfaitaire applicable à tous les biens sans distinction, soit en retenant des périodes forfaitaires différentes suivant les catégories de biens (immeubles, machines, véhicules utilitaires, etc...), soit encore en appliquant les règles retenues pour la détermination de la base imposable des impôts directs.

Il convient, enfin, de faire remarquer que, si dans un système de T.V.A. la méthode des déductions prorata temporis était retenue comme régime normal, il semble cependant possible, si certaines circonstances l'exigent (par exemple pour stimuler les investissements afin de renverser une conjoncture orientée vers une dépression), de passer pour une période déterminée à la méthode des déductions immédiates. La possibilité des déductions immédiates inciterait les assujettis à investir afin de profiter rapidement de l'avantage fiscal, consistant en la diminution, pour un court laps de temps, du paiement des taxes dues sur leurs ventes. Cette incitation à l'investissement créerait une demande de biens d'équipement qui pourrait être un moyen possible de réanimer le marché économique.

#### g) Consommation propre

- Un assujetti peut prélever dans son entreprise des biens de toute nature sur sa production courante ou sur ses stocks pour son usage privé ou pour les besoins de son entreprise.

- Les prélèvements effectués pour les besoins personnels doivent être taxés car ils sont assimilables à une consommation.

- Pour les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise, on pourrait concevoir de ne pas les taxer lors du prélèvement car ils se retrouveront taxés plus tard au moment de leur incorporation dans le prix de revient des produits finis, mais il existe un risque de non taxation quand ces biens prélevés sont affectés à des productions ou des activités "mixtes" (taxables et non taxables) ou exonérées. Il faudrait alors prévoir des régularisations difficiles à entreprendre car il n'y aurait pas trace de ces prélèvements, acquis pratiquement en suspension. Une des possibilités de remédier à cet inconvénient pourrait être de les taxer et, s'il s'agit de biens ouvrant droit à déduction, autoriser, comme en cas d'achat de ces biens, la déduction de la taxe ayant grevé ces prélèvements, de la taxe qui doit être payée par l'entreprise sur ses ventes taxables.

#### h) Base d'imposition

Dans le système envisagé, le prix constituant la base de l'imposition finale du produit sera celui correspondant à la valeur de la marchandise au moment de la vente à un consommateur. C'est donc le prix de détail qui, en fait, constitue le plus souvent la base d'imposition.

Or, la taxe étant perçue suivant le mécanisme des paiements fractionnés, elle sera prélevée tout au long des stades de la fabrication et de la commercialisation, chaque assujetti appliquant le taux de la taxe à son prix réel de vente avec déduction de la taxe prélevée aux stades antérieurs.

Dans le système étendu jusqu'au stade des détaillants, il ne semble pas nécessaire de procéder, en règle générale, à des corrections de la base d'imposition, dans les cas de livraisons directes par un producteur ou un commerçant de gros à un consommateur privé.

Quant à la taxation des prestations de services, la base d'imposition sera également constituée par le prix réel pratiqué.

.../...

i) Contrôle

Les considérations faites ci-dessus au chapitre C-9, page 95, sont également valables pour ce système, notamment en ce qui concerne le rôle essentiel que jouent les factures sur lesquelles doit être mentionnée la taxe payée, permettant ainsi à l'acheteur d'effectuer, le cas échéant, les déductions.

La création de factures mentionnant des taxes non payées, peut être assimilée à de la création de fausse monnaie, puisque, par le jeu des déductions, l'acheteur a une véritable créance tirée sur le fisc. Il faudrait donc, pour prévenir ou tout au moins limiter ce risque de fraude, prévoir des peines très sévères en cas d'infraction.

j) Taux et exonérations

- En ce qui concerne les exonérations, les remarques faites au chapitre C-10, page 95, sont valables et il serait également souhaitable dans ce système de limiter au maximum le nombre des exonérations et de les remplacer, autant que possible, par des taux réduits calculés de telle façon que l'on puisse absorber les taxes payées antérieurement.

Si l'on pouvait arriver à ne plus avoir de secteur exonéré, l'application de la T.V.A. serait bien simplifiée. En effet, non seulement on ne briserait pas la chaîne des déductions en cas d'incorporation de produits exonérés, supportant une taxe résiduelle, dans une production taxée, mais encore on éviterait tout prorata applicable aux déductions financières et toute ventilation des achats de matières premières pour les déductions physiques.

- En ce qui concerne le taux, il faut souligner qu'une T.V.A. dont la perception est fractionnée tout le long du circuit de la production et de la commercialisation, permet par rapport à une taxe à paiement unique d'envisager des taux assez élevés puisque chaque assujéti ne paie qu'une fraction de la taxe. Mais il faut, d'autre part, constater que, même avec ce système, l'application d'un taux élevé peut constituer un inconvénient d'ordre psychologique.

Il faut remarquer aussi que le champ d'application étant très étendu (production, commercialisation, prestations de services) et l'assiette étant très large puisque correspondant en général au prix de vente de

détail, on pourrait obtenir avec des taux moins élevés des recettes équivalentes à celles procurées par une taxe perçue à un stade antérieur.

k) Echanges avec les pays tiers

Dans un système de T.V.A., le régime des importations et des exportations suit les mêmes règles que celles envisagées au chapitre C-11, page 98 pour la taxe à paiements fractionnés : à l'importation, les marchandises seront frappées du même taux que celui pratiqué à l'intérieur pour des marchandises similaires et, à l'exportation, il suffira de rembourser à l'exportateur le montant des taxes qu'il a payées à l'achat ou bien de lui permettre de les imputer sur celles qu'il doit payer sur ses opérations effectuées à l'intérieur du pays. On pourrait aussi, le cas échéant, accorder aux exportateurs la possibilité de recevoir en suspension de la T.V.A. les matières et les produits qui sont destinés à être exportés.

Il convient de souligner que, dans un système de T.V.A., il n'existe en principe pas de cumul d'impôts sur les biens d'investissement, les frais généraux et les services, et qu'il ne sera pas nécessaire de prévoir des ristournes ou des droits compensatoires spéciaux comme c'est le cas, notamment, pour la taxe à la production à paiements fractionnés.

En ce qui concerne le problème des exportations de produits exonérés fabriqués à l'aide de biens d'investissement et composants taxés, les remarques faites pour la taxe à paiements fractionnés sont également applicables à un système de T.V.A., c'est-à-dire que l'on peut se poser la question de savoir s'il ne conviendrait pas de procéder à des remboursements de la taxe payée à l'achat. Dans le cas où l'on remplacerait les exonérations par des taxations à taux faibles et suffisant pour éponger les taxes payées en amont, le problème ne se poserait évidemment pas.

l. Echanges entre les pays membres

Il convient d'envisager ici, ainsi qu'il a été fait pour les autres systèmes étudiés, l'application de la T.V.A. aux échanges intracommunautaires, et cela, soit dans le cas où les frontières fiscales entre les pays membres sont maintenues, soit dans le cas où ces frontières sont supprimées.

.../...

- Il est clair que dans la première hypothèse du maintien des frontières fiscales, les mécanismes d'application de la T.V.A. aux échanges entre les pays membres sont identiques à ceux étudiés au chapitre précédent concernant les échanges avec les pays tiers. En cas de maintien des frontières fiscales, donc de maintien du système de taxation des importations et de détaxation des exportations, des différences de taux, d'exonérations et, le cas échéant, même d'autres modalités techniques du système de T.V.A. ne sembleraient pas devoir aboutir à des distorsions de concurrence.
- L'hypothèse de la suppression des frontières fiscales implique, ainsi que le sous-groupe l'a souligné à plusieurs reprises, en principe, l'unification des taux et des exonérations. Il y a lieu de répéter ici que d'après l'avis de deux délégations, il semble que les frontières fiscales pourraient également être supprimées si les taux et les exonérations étaient très voisins.

Mais quoi qu'il en soit, il a tout de même paru intéressant d'examiner également l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales avec des taux et des exonérations qui diffèrent même sensiblement d'un pays à l'autre, dans le cas où les pays membres auraient tous adopté une T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de détail. Cet examen n'est effectué que dans le cadre d'une T.V.A. assise jusqu'au stade du commerce de détail qui implique donc que la plupart des échanges entre les pays membres auront lieu entre assujettis à la T.V.A.

C'est pourquoi, on a donc exposé, dans le cadre de l'hypothèse de la suppression des frontières, deux sous-hypothèses, à savoir le cas où la T.V.A. est appliquée par les pays membres avec des taux et des exonérations unifiés et le cas où la T.V.A. est appliquée avec des taux et des exonérations non unifiés.

-- Sous-hypothèse de la T.V.A. appliquée avec des taux et des exonérations unifiés

Puisque la T.V.A. s'étend jusqu'au stade du commerce de détail, seuls les deux cas suivants d'échange entre un pays membre A et un autre pays membre B doivent être envisagés :

.../...

--- Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A, à un assujetti à la T.V.A. du pays B

Si l'on applique à ces livraisons au-delà de la frontière les mêmes règles que celles applicables aux livraisons à l'intérieur d'un pays, l'exportateur du pays A sera assujetti en A à la T.V.A.; l'importateur de B pourra ensuite déduire de la taxe exigible sur ses ventes dans le pays B, la taxe payée sur ses achats, y compris ceux effectués dans le pays A. (L'application de la possibilité de procéder à des déductions fictives, énoncée à la page 118 dans la deuxième sous-hypothèse, conduirait dans ce cas au même résultat, puisqu'on a supposé que les deux pays appliquent des taux et des exonérations unifiés).

Les taux et les exonérations étant identiques dans les pays A et B, la procédure précitée ne provoquerait pas de distorsions, mais il en résulterait qu'à chaque pays seraient attribués les recettes découlant de l'imposition de la valeur qui a été ajoutée à l'intérieur de son territoire.

La taxe serait donc, pour une partie, perçue dans le pays d'origine et, pour l'autre partie, dans le pays de destination.

Si l'on voulait, par contre, attribuer la totalité des recettes provenant de ces livraisons au pays de destination, il faudrait résoudre le problème de la déduction dans le pays importateur des taxes payées dans le pays exportateur.

Abstraction faite des autres mécanismes de compensations possibles pour corriger les effets des détournements de recettes (par exemple une caisse commune), on pourrait, par exemple, penser à des décomptes entre les administrations des différents pays ou à un régime suivant lequel le remboursement des taxes payées en A devrait être demandé directement par les importateurs du pays B à l'administration du pays A (cf. à ce sujet le chapitre C-12-a, page 99. Pour la réalisation de la première solution indiquée (décomptes), il suffirait que les contribuables indiquent d'une façon distincte, dans leurs déclarations, les taxes payées pour les achats à l'intérieur du pays et les taxes payées pour les achats dans d'autres pays membres. Cette ventilation des taxes payées à l'achat, suivant le pays où elles ont été payées, serait nécessaire même dans le cadre de l'application du principe qui consiste à attribuer à chaque

pays des recettes proportionnelles à la valeur ajoutée à l'intérieur de chaque pays. En effet, même dans ce cas, il faudrait pouvoir distinguer dans les déclarations des contribuables les taxes payées à l'intérieur du pays de celles payées à d'autres pays membres, et cela pour des raisons de contrôle, parmi lesquelles la vérification du taux de change appliqué pour convertir en monnaie nationale, des taxes établies en devises étrangères.

Il convient aussi d'envisager le cas où l'assujetti (producteur ou commerçant) du pays B exporte ensuite vers un pays tiers les produits originaires du pays A; dans ce cas, afin de réaliser une détaxation complète, le pays B devra accorder une ristourne correspondant à toutes les taxes qui ont grevé les produits exportés, ce qui implique que, si la taxe perçue sur la valeur ajoutée en A a été attribuée au pays A, le pays B sera obligé de donner des remboursements supérieurs aux recettes qu'il a tirées de la taxation du produit en question. De tels détournements de recettes pourraient également se produire dans le cas où un produit importé d'un pays tiers dans un pays membre A est, après y avoir subi ou non une main-d'oeuvre, exporté dans un autre pays membre B. Il convient de souligner que si l'on pouvait réaliser une des solutions évoquées ci-dessus (décomptes entre les pays ou remboursement par le pays A des taxes à l'importateur du pays B), les recettes seraient attribuées en totalité au pays de destination et ce même pays serait donc à même de détaxer complètement le produit lorsqu'il serait exporté à l'extérieur de la C.E.E.

--- Livraisons effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un non assujetti à la T.V.A. du pays B

L'application des règles normales du système à ces livraisons entraînerait la perception de la T.V.A. dans le pays A; aucune distorsion ne se produirait, mais la taxation aurait lieu dans le pays d'origine.

Par contre, si l'on voulait attribuer le produit de la taxation de ces livraisons au pays de destination, on pourrait, au moins dans les cas les plus importants (par exemple maisons de vente par correspondance), organiser la perception de l'impôt de façon que la taxation entraîne les mêmes effets que dans le cas de l'imposition d'après le principe du pays de destination.

.../...

Deux solutions pourraient être envisagées :

Soumettre la livraison à la taxe du pays de destination (par exemple à l'aide de la notion du lieu de livraison). Le paiement de la taxe pourrait être effectué ou bien par déclaration périodique, ou bien, au moyen de timbres fiscaux;

Percevoir la taxe en A avec décompte des recettes entre le pays A et le pays de destination. Dans ce cas, le vendeur pourrait être obligé d'indiquer dans sa déclaration les montants de ses livraisons vers les différents pays membres.

Plusieurs délégations ont exprimé de sérieuses réserves concernant les possibilités d'une réalisation pratique de ces solutions. Elles ont, en particulier souligné que l'étendue de ces livraisons ne doit pas être sousestimée. Il ne s'agit, en effet, pas seulement des livraisons à des consommateurs privés, mais également des livraisons à des entreprises qui sont en dehors du champ d'application de la T.V.A. A ces livraisons devraient, en outre, être assimilées les livraisons de biens non déductibles à des assujettis à la T.V.A.

--- Sous-hypothèse de la T.V.A. appliquée avec des taux et des exonérations non unifiés

Les mêmes cas que ceux examinés dans la sous-hypothèse de la T.V.A. appliqués avec des taux et des exonérations unifiés, sont à envisager ici (voir page 116).

--- Les livraisons de marchandises effectuées par un assujetti à la T.V.A. du pays A à un assujetti à la T.V.A. du pays B seraient soumises à la

T.V.A. du pays A. Lorsque ces marchandises seraient ensuite revendues dans le même état ou après transformation, dans le pays B, on pourrait envisager deux méthodes pour opérer la déduction de la taxe payée à l'achat, à savoir :

1) déduire un montant fictif, calculé par l'application du taux du pays B au prix d'achat taxe non comprise; ou 2) déduire la taxe effectivement perçue dans le pays A.

La première méthode qui correspond à l'application du principe de la taxation dans le pays d'origine entraînerait certaines conséquences, à savoir des distorsions de concurrence et des détournements budgétaires qui, pour la majorité du sous-groupe, ne semblent pas acceptables.

Avec la deuxième méthode qui est une forme particulière d'application du principe de taxation dans le pays de destination, des distorsions de concurrence ne se produiraient pas puisqu'en raison de l'effet de rattrapage aux stades ultérieurs, typique, en particulier, pour un système de T.V.A. s'étendant au commerce de détail avec déduction impôt sur impôt, la charge fiscale grevant un certain produit correspondrait au dernier taux qui a frappé le produit en question, c'est-à-dire donc, au taux du pays de destination.

Toutefois, cet effet peut ne pas être complet si le taux appliqué dans le pays d'origine est plus élevé que celui en vigueur dans le pays de destination et si la valeur ajoutée taxable dans ce deuxième pays ne suffit pas à compenser la différence des taux. Il se produirait dans ce cas une espèce de butoir dans le pays B qui laisserait subsister une taxe résiduelle du pays A, qui pourrait être source de distorsions.

En outre, les recettes de la taxe sur le chiffre d'affaires seraient attribuées à chaque pays, non seulement en proportion de la valeur qui a été ajoutée dans son territoire, mais également en fonction du taux auquel la T.V.A. y est appliquée.

Si l'on voulait attribuer au pays de destination les recettes totales provenant des produits consommés sur son territoire, on pourrait ici également envisager la possibilité de résoudre ce problème avec un des moyens envisagés à la page 116.

On peut souligner que si l'on réalisait la taxation dans le pays de destination, par exemple moyennant le remboursement par le pays A aux importateurs du pays B des taxes payées en A, on éliminerait également l'effet de "butoir" évoqué ci-dessus et donc les distorsions qui pourraient en découler.

Si l'on appliquait par contre le système qui consiste à procéder à des décomptes entre les pays, le pays B pourrait accorder à ses assujettis qui ont effectué des achats dans le pays A, la déduction totale de la taxe payée au pays A sur les ventes effectuées par les assujettis à l'intérieur du pays B et, le cas échéant, si la taxe payée dans le pays A est plus élevée que celle à percevoir dans le pays B, leur rembourser l'excédent qui n'aurait pu être imputé. De cette façon, même dans ce cas, l'effet de "butoir" et les distorsions qui peuvent en découler seraient éliminés.

.../...

--- En ce qui concerne les livraisons d'un assujetti à la T.V.A. du pays A à un non-assujetti du pays B, la taxation aurait lieu dans le pays d'origine A, au taux qui est appliqué, ce qui pourrait être source de distorsion, étant donné que ce taux diffère de celui appliqué dans le pays B. Toutefois, si l'on pouvait appliquer aux livraisons les plus importantes de cette catégorie la taxe du pays de destination (cf. les solutions envisagées à la page 118 de ce chapitre), les distorsions seraient évitées pour ces cas et les recettes seraient attribuées au pays de destination.

Il est évident que les réserves formulées à la page 118 sont également valables pour ce cas.

En conclusion, il ne semble pas exclu que dans un régime de T.V.A. où les taux ne sont pas encore unifiés, des mesures peuvent être mises en oeuvre afin d'éviter d'importantes distorsions de concurrence et afin d'attribuer, en principe, la quasi-totalité des recettes au pays de la consommation. Ces mesures pourraient être d'autant plus allégées que les taux des différents pays tendraient à s'unifier.

## 2. T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros

Certaines délégations ayant exprimé de sérieuses réserves sur la possibilité pratique d'adopter dans leur pays une T.V.A. généralisée jusqu'au stade du détail, et ceci pour des raisons psychologiques, techniques et politiques, il a paru souhaitable de procéder également à l'étude d'un système de T.V.A. dont la perception s'arrêterait au stade antérieur à celui du commerce de détail.

Afin d'éviter des répétitions, cet examen ne portera essentiellement que sur les différences qui existent entre ces systèmes de T.V.A. et qui découlent du fait que leurs points d'impact finaux sont différents, les autres modalités du système (par exemple en ce qui concerne les biens imposables, le régime des biens d'investissement et des frais généraux, les prestations de services, etc ...) étant en général les mêmes.

.../...

a) Personnes imposables

Dans ce système sont obligés de payer la taxe, tous les producteurs, tous les commerçants de gros et les prestataires de services.

On devra se préoccuper d'établir une distinction entre le secteur taxé et le secteur qui est placé hors du champ d'application de la taxe, à l'aide de définitions, notamment celle de la vente au détail.

Le problème se posera de savoir s'il faudra accorder la possibilité aux commerçants de détail d'opter volontairement pour le régime de la T.V.A., notamment parce qu'ils vendent à d'autres assujettis ou à l'exportation.

Il faudra, d'autre part, étudier le problème de l'assujettissement obligatoire éventuel de grands établissements de vente au détail qui ont absorbé dans une certaine mesure la fonction des grossistes.

La limitation du champ d'application de l'impôt sera source de cas de prorata à cause des entreprises qui exercent en même temps une activité imposable (par exemple celle de producteur) et une activité qui se situe hors du champ d'application de la taxe (par exemple celle de détaillant). Ce genre d'entreprises mixtes n'existe évidemment pas dans l'hypothèse d'une T.V.A. assise jusqu'au stade du commerce de détail dont le champ d'application comprend, en principe, la totalité des activités professionnelles.

Il faut remarquer cependant qu'à ces inconvénients correspond l'avantage pour l'administration d'avoir moins d'assujettis à contrôler.

b) Opérations imposables

Seront imposables toutes les livraisons effectuées par les producteurs et les commerçants de gros, ainsi qu'en principe les prestations de services rendues.

c) Régime des déductions

L'exposé concernant ce domaine décrit ci-dessus au chapitre D-1-f, page 105, est également valable, mutatis mutandis, dans l'hypothèse d'une T.V.A. s'arrêtant au stade du commerce de gros. Cependant, il y a lieu de souligner qu'ici les cas de prorata seront plus nombreux et compliqueront l'application du système à cause de l'existence des entreprises mixtes du genre indiqué au point a) ci-dessus.

.../...

Ces entreprises qui ont une activité entrant dans le champ d'application de la taxe et une activité située en dehors de ce champ d'application - dans le système en cause, celle de revendeur au détail - ne seront autorisées à effectuer des déductions que pour leurs opérations soumises à la taxe.

d) Base d'imposition

Dans le système envisagé, le prix constituant la base de l'imposition finale du produit sera celui correspondant au prix normal de gros. Or, la taxe étant perçue suivant le mécanisme des paiements fractionnés, elle sera prélevée tout au long du stade de la production et de celui du commerce de gros.

Il se pose donc le problème de déterminer les modalités de taxation dans les cas de livraison directe d'un producteur à un détaillant et d'un producteur ou d'un commerçant de gros à une personne privée ou à un dernier consommateur autre qu'une personne privée.

Afin d'assurer une taxation égale, la majorité des délégations ont estimé qu'il ne fallait procéder à des corrections que dans les cas de vente directe d'un producteur ou d'un commerçant de gros à une personne privée.

En ce qui concerne la méthode à employer pour effectuer les corrections, les avis sont partagés entre la possibilité de procéder à des réfections des prix réels de vente pratiqués et l'application de taux de taxe réduits.

Il faut souligner que ces pratiques de correction pourraient donner lieu à des butoirs pour les déductions physiques. En effet, après rectification, il peut se produire que la taxe à payer à la vente soit inférieure à celle payée à l'achat.

e) Taux et exonérations

En ce qui concerne les exonérations, l'opportunité de les limiter le plus possible, ainsi qu'il a été décrit ci-dessus (voir chapitre D-1-j, page 113) est également valable dans ce système.

Quant aux taux, il y a lieu de remarquer que, pour obtenir des recettes équivalentes à celles procurées par un système de T.V.A. généralisé, il faudrait dans ce système prévoir un taux plus élevé.

.../...

f) Echanges avec les pays tiers

En général, le mécanisme décrit au chapitre D-1-k, page 114 est également valable, mutatis mutandis, dans cette hypothèse.

Dans ce système, il se pose toutefois la question de savoir s'il faudra accorder des ristournes pour les exportations effectuées par des détaillants; à ce sujet, il convient de se référer aux conclusions dégagées dans le rapport du sous-groupe B (voir partie IV, chapitre C-9, page 54).

g) Echanges entre les pays membres

- Dans l'hypothèse du maintien des frontières fiscales, les mécanismes d'application de la taxe sont les mêmes que ceux concernant les échanges avec les pays tiers.

- Dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales, en plus des cas envisagés dans le cadre de la T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de détail (livraisons entre assujettis à la T.V.A. de pays membres différents et livraisons d'un assujetti à la T.V.A. d'un pays A à un non assujetti d'un pays B - cf. chapitre D-1-1, page 114), il y a lieu de considérer dans ce système, qui laisse hors du champ d'application de l'impôt le commerce de détail, les livraisons effectuées par des détaillants d'un pays A à des personnes d'un pays B.

Si l'importateur dans le pays B n'est pas assujetti à la T.V.A., il n'y a pas de distorsions, mais on ne pourra pas, en tout cas, utiliser les moyens techniques, indiqués au chapitre D-1-1, à la page 117 pour attribuer le produit de la taxe au pays de destination, puisque la taxe a été perçue à un stade antérieur à la livraison en cause. Lorsque, d'autre part, le détaillant du pays A effectue occasionnellement des livraisons à des personnes assujetties dans un pays B, il se produira, en outre, un effet cumulatif lors de l'imposition dans ce dernier pays.

Il est clair que si le détaillant qui effectue des ventes dans un autre pays membre a opté pour la qualité d'assujetti volontaire, on retombe dans une des hypothèses évoquées ci-dessus, qui sont développées dans le cadre de la T.V.A. assise jusqu'au stade du commerce de détail.

.../...

h) Combinaison d'une T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros avec une taxe perçue au stade du commerce de détail

Les mêmes considérations que celles dégagées au sujet de la combinaison d'une taxe unique générale perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail avec une taxe sur les détaillants, sont également valables dans le cas de combinaison d'une T.V.A. assise jusqu'au stade du commerce de gros avec une taxe perçue au stade du commerce de détail. Il convient de se référer à l'examen mentionné à la Partie IV, chapitre D, page 61).

3. T.V.A. s'étendant jusqu'au dernier stade de la production

Afin de compléter l'examen des différentes possibilités qui se présentent au sujet du stade auquel il convient de placer le point final d'impact d'une T.V.A., il y a lieu maintenant de procéder à l'étude d'un système de T.V.A. dont la perception s'arrêterait au dernier stade de la production.

Les problèmes posés par une telle taxe ont, en général, déjà été traités dans d'autres parties de ce rapport, à savoir, soit lors de l'examen des autres hypothèses de T.V.A., soit lors de l'étude de la taxe à la production à paiements fractionnés.

Cette dernière taxe, telle qu'elle est envisagée au chapitre C, page 88 ne diffère, en effet, d'une T.V.A. s'arrêtant au dernier stade de la production, que par l'étendue des déductions. En effet, dans une T.V.A. sont admises aussi bien les déductions physiques que les déductions financières. En outre, les prestations de services, qui dans le cadre de la taxe à la production sont assujetties à une taxe spéciale (voir chapitre C-5, page 91), seraient englobées dans le régime général de la T.V.A. (voir chapitre D-1-e), page 104).

C'est pourquoi il a paru opportun de se borner ici, à mettre en évidence les différences principales que l'on constate lorsqu'on reporte le point final d'impact de l'impôt du stade du commerce de gros à celui de la production, les autres modalités du système (par exemple régime des biens d'investissement, des frais généraux, des prestations de services) restant, en général, les mêmes.

Il faut en premier lieu indiquer que, dans le système en cause, les "personnes imposables" sont les producteurs et les prestataires de services. On constate une diminution du nombre des redevables mais, d'autre part, à

.../...

cause de la limitation du champ d'application de l'impôt, une augmentation du nombre des entreprises mixtes. Dans ce système, en effet, en plus des cas de producteurs qui ont également une activité commerciale, il pourra fréquemment se produire que des commerçants vendent à des producteurs et de ce fait il faudra leur permettre de prendre volontairement la qualité d'assujetti. Ces commerçants vendant à la fois à des assujettis et à des non-assujettis, constituent des entreprises mixtes. Les solutions techniques au problème des entreprises mixtes ont été développées ailleurs, en ce qui concerne les déductions physiques au chapitre C-6-b, page 92) et en ce qui concerne les déductions financières au chapitre D-1-f), page 106.

Quant à la base de l'imposition finale du produit, elle sera constituée par le prix correspondant à la valeur des marchandises à la sortie du cycle de la fabrication. La taxe sera prélevée tout au long du cycle de la fabrication en appliquant le mécanisme des déductions. Il convient de se référer au chapitre C-8, page 94 ci-dessus, pour les autres aspects du problème de la base imposable (cas où il faut rectifier la base, méthode à employer, etc...).

La base étant dans ce système inférieure à celle d'une T.V.A. assise jusqu'au stade du commerce de gros, des recettes équivalentes ne pourraient évidemment être obtenues qu'avec un taux plus élevé.

Quant aux mécanismes d'application de la T.V.A. à la production, aux échanges avec les pays tiers et entre les pays membres, ils sont les mêmes que ceux décrits pour la taxe à la production à paiements fractionnés (voir chapitre C, point 11 et 12, pages 98 et suivantes) à cette différence près que dans le cas d'une T.V.A. il ne sera pas nécessaire de prévoir des ristournes et des droits compensatoires spéciaux pour tenir compte du cumul d'impôt sur les biens d'investissement, les frais généraux et les prestations de services.

Il convient également de se référer à l'étude sur la taxe à la production à paiements fractionnés (chapitre C, points 13 et 14, pages 100 et suivantes), en ce qui concerne la combinaison éventuelle d'une T.V.A. assise jusqu'au dernier stade de la production avec une taxe perçue au stade du commerce de gros ou à celui du commerce de détail.

.../...

## E. Conclusions

Ont été examinées les possibilités d'introduire dans les six pays membres :

1. une taxe commune à la production perçue en une seule fois au dernier stade de la production;
2. une taxe commune à la production perçue d'après le système des paiements fractionnés;
3. une taxe sur la valeur ajoutée.

### ad. 1. Taxe commune à la production perçue en une seule fois au dernier stade de la production

Ce système de taxation est, dans une large mesure, comparable au système d'une taxe perçue au stade antérieur à celui du commerce de détail (1), étudié par le sous-groupe B à cette différence près que ce système s'applique aux producteurs.

Les considérations suivantes, exposées plus largement à la Partie IV, chapitre E, pages 63 et suivantes, sont également valables pour une taxe unique perçue au dernier stade de la production.

Afin d'établir ce système d'une façon aussi neutre que possible, il faudrait éliminer les effets de cumul de taxe, en prévoyant que les livraisons des biens d'investissement, des biens assimilés et des prestations de services aux personnes assujetties à la taxe puissent être effectuées en suspension de taxe.

Dans cette hypothèse, ce système de taxation présente les avantages suivants :

- il est neutre, aussi bien sur le plan international que sur le plan national et ne comporte pas d'incitations à l'intégration des entreprises;
- il est favorable au développement du progrès technique;
- il limite, comparé au système de taxe sur les grossistes, le nombre des enregistrés;
- il comporte une réglementation des mesures compensatoires à l'importation et à l'exportation qui est très simple : les producteurs peuvent effectuer des importations en suspension de taxe et procéder à des exportations sans réclamer de ristournes; pour le reste des échanges internationaux,

---

(1) Pour des raisons de simplification, dénommée par la suite : taxe sur les grossistes.

l'application des taxes à l'importation et des ristournes à l'exportation est simple et exacte.

Mais, en revanche, il se présente un travail accru pour l'administration fiscale à cause de l'établissement et de la mise à jour d'un registre des producteurs, ainsi que certaines difficultés découlant de la nécessité de contrôler les livraisons en suspension de taxe effectuées entre des personnes enregistrées.

Ensuite, l'inconvénient signalé pour la taxe sur les grossistes, à savoir la nécessité pour conserver les recettes actuelles de prévoir un taux de taxe très élevé, se présente à plus forte raison pour le système en cause, puisque le point d'impact se trouvant à un stade plus en amont, la base d'imposition est, par conséquent, plus restreinte.

Le groupe de travail n° I a, cependant, envisagé de percevoir la taxe à la production commune avec des taux communs qui pourraient être établis à un niveau modéré. Cette taxe commune devrait permettre de couvrir une partie plus ou moins importante des besoins budgétaires des pays membres qui auraient, en plus, la faculté d'augmenter les recettes provenant des taxes sur le chiffre d'affaires, en introduisant une taxe complémentaire autonome au stade de la commercialisation.

Or, l'étude de cette hypothèse fait ressortir :

- qu'une combinaison d'une taxe commune perçue au stade de la production avec une taxe autonome sur les grossistes ne peut pas constituer une solution satisfaisante; et
- qu'une combinaison d'une taxe commune perçue au stade de la production avec une taxe autonome sur les détaillants - abstraction faite de certaines distorsions qui peuvent découler des ventes au détail au-delà des frontières intracommunautaires - se heurterait à de graves inconvénients dans plusieurs pays où il serait, pour des raisons techniques, psychologiques ou politiques, extrêmement difficile - sinon impossible - d'introduire une taxe sur les détaillants, tandis que dans certains autres pays, il serait difficile de couvrir les besoins budgétaires par une taxe sur les détaillants si la taxe à la production devait être perçue à un taux commun modéré.

Eu égard au fait que l'introduction d'une taxe à la production à un taux modéré combinée avec une taxe autonome au stade de la commercialisation ne semble pas réalisable dans tous les six pays, le sous-groupe a cru utile

.../...

d'examiner également la possibilité, non prévue dans son mandat, d'adopter dans les six pays, une seule taxe commune perçue au dernier stade de la production.

D'autre part, il y a lieu de faire remarquer qu'en principe il n'y a pas d'objection à ce qu'un pays perçoive en plus de la taxe commune à la production, une taxe sur le chiffre d'affaires brut autonome assise au stade du détail, ce qui entraînerait cependant pour ce pays certaines distorsions.

Ainsi qu'il a été constaté ci-dessus, la taxe à la production devrait être appliquée avec des taux élevés.

Afin de remédier, dans une certaine mesure, à cet inconvénient, le sous-groupe a estimé qu'on pourrait avoir recours aux deux moyens suivants :

- ou bien répartir la perception de la taxe sur tous les stades de la production, en appliquant le système des paiements fractionnés;
- ou bien, renoncer à la non-imposition des achats de biens d'investissement, de biens assimilés et des prestations de services effectuées par les assujettis.

Avec la première possibilité, il s'agit, en réalité, d'un système de taxe sur la valeur ajoutée, qui a été étudié séparément.

Dans la conception d'une taxe unique perçue au dernier stade de la production, c'est donc seulement la deuxième possibilité qui a été envisagée.

Dans cette hypothèse, il faut cependant constater qu'un avantage du système disparaîtrait, à savoir sa neutralité totale dans le domaine de la concurrence. Un autre inconvénient est que, si l'on veut réaliser une détaxation complète des exportations effectuées par des producteurs, il faudra accorder des ristournes et si l'on veut assurer une taxation équivalente des marchandises importées par d'autres personnes, il faudra percevoir des droits compensatoires : ces ristournes et droits compensatoires ne peuvent être fixés que d'après des méthodes forfaitaires.

Partant de la supposition que l'on voulait accepter les inconvénients précités, c'est-à-dire un taux assez élevé et un certain manque de neutralité, l'examen de la possibilité d'introduire dans les six pays une taxe commune perçue au dernier stade de la production a donné lieu aux conclusions suivantes :

.../...

- Si un tel système commun comportait des taux de taxe et des exonérations identiques (ou, d'après l'avis de certaines délégations, des taux et des exonérations très voisins), il serait possible de supprimer les frontières fiscales entre les pays membres sans nuire aux conditions de concurrence. Mais, si l'on voulait attribuer la totalité des recettes provenant de la taxation au pays de destination, il faudrait prévoir des mesures techniques spéciales ou des compensations financières entre les pays membres pour les livraisons imposables effectuées au-delà des frontières intracommunautaires (c'est-à-dire pour des livraisons autres que celles faites en suspension de taxe entre les producteurs enregistrés).
- Si, par contre, un tel système commun était adopté avec des taux et des exonérations qui différeraient plus ou moins de pays à pays, il faudrait arriver aux mêmes conclusions concernant la possibilité de supprimer les frontières fiscales que celles dégagées à la fin de la Partie IV, pages 66 et suivantes.

Il convient cependant de souligner que la catégorie des livraisons qui provoque les plus grandes difficultés - à savoir les livraisons entre les personnes enregistrées et les personnes non enregistrées - est plus étendue dans le système d'une taxe sur les grossistes.

ad. 2. Taxe commune à la production perçue d'après le système des paiements fractionnés

Ce système de taxation ne diffère de celui de la taxe perçue au dernier stade de la production surtout que par son mode de perception, à savoir le fractionnement du paiement de la taxe sur tous les stades de la production.

Cette répartition du paiement est réalisée moyennant un système de déductions : chaque assujetti calcule le montant de la taxe d'après ses ventes passibles de la taxe, mais déduit de ce montant la taxe qu'il a payée lors de ses achats de matières premières et de matières assimilées. Il a paru que cette méthode de déductions, dites déductions "impôt sur impôt", est préférable à la méthode des déductions "base sur base", suivant laquelle on perçoit l'impôt sur la différence entre les prix de vente des produits et les prix d'achat des biens déductibles.

Les déductions sont limitées à la taxe ayant frappé l'achat des matières premières et matières assimilées ("déductions physiques").

.../...

De même que pour la taxe perçue en une seule fois au dernier stade de la production, il est également possible d'admettre des déductions dites "financières" pour les biens d'investissement, les biens assimilés et les prestations de services dans le système de la taxe à la production à paiements fractionnés, mais dans ce cas, le système de la taxe à la production à paiements fractionnés se transformerait, en fait, en un système d'une taxe sur la valeur ajoutée, qui sera examiné plus loin au point ad. 3.

C'est pourquoi l'étude du système de la taxe à la production à paiements fractionnés n'a été faite qu'en supposant la taxation des biens d'investissement, des biens assimilés livrés aux entrepreneurs et des prestations de services rendues à eux.

Il en découle que ce système :

- n'est pas tout à fait neutre sur le plan national;
- n'est également pas tout à fait neutre sur le plan international, à moins que l'on institue des ristournes forfaitaires à l'exportation et des droits compensatoires forfaitaires à l'importation pour compenser la charge fiscale découlant de l'imposition des biens d'investissement, etc...;
- ne favorise pas le développement du progrès technique puisque les biens d'investissement sont imposés.

Par contre, il faut souligner que ce système comporte, en comparaison avec celui du paiement unique, l'avantage que même si la taxe doit être perçue à un taux élevé, elle sera, en général, bien supportable, puisque le paiement de la taxe est réparti tout le long du circuit de la production.

Bien que sur le plan de son application technique la méthode des déductions de la taxe payée à l'achat comporte certaines complications, ce système présente l'avantage, toujours par rapport à celui à paiement unique, qu'il n'est pas nécessaire de procéder à un enregistrement des producteurs.

En ce qui concerne la possibilité de combiner la taxe à la production à paiements fractionnés avec une taxe complémentaire autonome au stade de la commercialisation, la réalisation pratique d'un tel système mixte se heurterait aux mêmes difficultés que celles invoquées au point 1, page 126, à cette différence près que la méthode des paiements fractionnés permet d'appliquer la taxe à

.../...

un taux plus élevé que celui qui peut être adopté dans un système à paiement unique, et donc d'obtenir des recettes de base plus importantes.

Dans ces conditions, le sous-groupe a également pris en considération l'introduction dans les six pays d'un système commun d'une taxe à la production à paiements fractionnés non combinée avec une taxe complémentaire au stade de la commercialisation.

Cet examen a fait ressortir que - abstraction faite de l'inconvénient que le système ne sera pas tout à fait neutre à cause de la non-déduction des biens d'investissement, biens assimilés et prestations de services - la suppression des frontières fiscales entre les pays membres ne sera pas réalisable si les taux et les exonérations de la taxe étaient fixés de façon autonome et différente de pays à pays. Certaines délégations sont néanmoins d'avis que l'adoption de cette solution constituerait un certain progrès sur la situation actuelle et pourrait représenter une étape vers une harmonisation ultérieure plus poussée et plus satisfaisante.

La suppression des frontières fiscales ne produirait pas de distorsions de concurrence si les taux et les exonérations étaient les mêmes dans les différents pays. D'après l'avis de certaines délégations, le risque de ces distorsions serait suffisamment réduit même si les taux et les exonérations n'étaient pas identiques mais à peu près semblables dans les différents pays. Dans les deux cas, le pays de destination ne bénéficierait pas de la totalité des recettes provenant de la taxation; ces recettes seraient, en effet, proportionnellement attribuées à chaque pays où le produit a subi un acte de production. Il semble toutefois possible d'attribuer au pays de destination la totalité des recettes provenant des livraisons entre producteurs, par exemple moyennant les méthodes décrites dans les chapitres C-12-b, page 99 et D-1-1, page 114. Si l'on voulait arriver au même résultat pour les livraisons effectuées par des producteurs aux personnes non assujetties à la taxe, il faudrait cependant prévoir des mesures techniques spéciales assez compliquées ou bien procéder à des compensations financières entre les pays membres à l'aide d'une caisse commune ou d'autres moyens.

.../...

ad. 3. Taxe sur la valeur ajoutée

Ce système de taxation du chiffre d'affaires, qui implique à côté de "déductions physiques" (déduction de la taxe frappant l'achat des matières premières et des matières assimilées) les "déductions financières" (déductions de la taxe frappant l'achat des biens d'investissement, des biens assimilés et des prestations de services), est apparu, parmi les systèmes envisagés par les sous-groupes, comme celui qui permet de respecter, dans la plus large mesure, les critères indiqués dans la Partie III, pages 20 et suivantes, et notamment celui concernant la neutralité concurrentielle.

Sur le plan national, la taxe sur la valeur ajoutée en évitant tout effet cumulatif aussi bien sur les matières premières et les matières auxiliaires que sur les biens d'investissement, les biens assimilés et les prestations de services, ne comporte aucun encouragement à l'intégration des entreprises, les produits étant grevés dans la même mesure quel que soit le nombre des stades qu'ils ont parcouru dans le processus de la fabrication et de la distribution.

D'autre part, on peut estimer que, par rapport à un système de taxe à paiement unique, le mode de perception de la T.V.A., en répartissant l'obligation de payer la taxe sur les différentes phases, est de nature à rendre la taxe plus facilement répercutable, les inconvénients découlant de la concentration de la charge fiscale sur un seul stade étant d'ailleurs évités.

Sur le plan international, l'égalité de traitement entre marchandises nationales et marchandises importées ainsi que la détaxation à l'exportation sont réalisées avec précision, et sans avoir recours à des moyens techniques compliqués.

En ce qui concerne l'influence de ce système de taxation sur la productivité, la déduction des taxes ayant frappé les biens d'investissement est un élément favorable au développement du progrès technique. A ce sujet, il y a également lieu de rappeler les remarques faites au chapitre D-1-f, pages 109 et suivantes, sur les différents degrés de neutralité du point de vue de la conjoncture, que présentent les deux modes de déduction - immédiate ou prorata temporis - de la taxe supportée par les investissements.

En ce qui concerne les problèmes d'ordre technique, il a paru que des deux méthodes possibles pour opérer les déductions - à savoir la méthode des déductions "base sur base" ou impôt sur impôt" (voir chapitre C-6-a, page 90) - c'est la

.../...

deuxième qui devrait être retenue. Dans certains pays, ce système pourrait toutefois se révéler pour un plus ou un moins grand nombre de redevables, plus compliqué que le système des taxes à cascade. Dans ces pays, son introduction comporterait donc des sujétions nouvelles aussi bien pour certains redevables que pour l'administration et il pourrait en résulter, notamment pendant la période transitoire, certaines difficultés.

Ensuite, il a été constaté que, notamment dans le cas d'une T.V.A., il serait éminemment souhaitable, afin de simplifier les conditions d'application du système que celui-ci comporte le moins possible d'exceptions et qu'il n'existe pas de régimes spéciaux autres que la T.V.A. En d'autres termes, le champ d'application de l'impôt devrait être aussi général que possible, et par conséquent, d'une part, comprendre tous les stades de la production et de la commercialisation ainsi que le domaine des prestations de services, et d'autre part, s'étendre à la totalité des produits avec le moins possible d'exonérations, ce qui permettrait de plus, de favoriser la neutralité concurrentielle. Il a fallu ainsi constater que le bon fonctionnement d'un système de T.V.A. comportait une limitation des possibilités d'appliquer des régimes spéciaux et des exonérations et donc des restrictions à la liberté des gouvernements de procéder à une politique fiscale tenant compte des exigences économiques et sociales. Mais il est à noter que dans un système de T.V.A. on peut aboutir à un résultat semblable en substituant aux exonérations des taux réduits fixés à un niveau susceptible de permettre d'opérer la déduction des taxes payées en amont.

La possibilité d'assujettir à la taxe les détaillants ne pouvant guère être réalisée en pratique par la totalité des pays membres, il a paru opportun d'examiner trois hypothèses :

- T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de détail;
- T.V.A. s'étendant jusqu'au stade du commerce de gros;
- T.V.A. s'étendant jusqu'au dernier stade de la production.

La première hypothèse est celle qui répond le mieux à l'exigence de généralisation évoquée ci-dessus. Il en découle plusieurs avantages d'ordre technique, notamment l'élimination de la nécessité d'établir des définitions pour délimiter le champ d'application et de procéder à des corrections de la base en cas de circuit incomplet, et la réduction du nombre des "entreprises mixtes", c'est-à-dire

.../...

des entreprises qui exercent en même temps une activité imposable et une activité exonérée ou hors du champ d'application de la taxe. D'autre part, l'égalité de la charge fiscale pour le consommateur est mieux assurée.

En outre, le taux de la taxe pourrait être établi à un niveau inférieur à celui qui serait nécessaire pour procurer les mêmes recettes si la taxe était perçue jusqu'au stade du commerce de gros ou jusqu'au dernier stade de la production.

Toutefois, il est apparu qu'une T.V.A. étendue jusqu'au stade du commerce de détail, même avec certains aménagements tendant à supprimer ou simplifier la taxation des plus petits redevables ne pourrait constituer une solution praticable pour certains pays qui ne croient pas possible ou opportun d'introduire une taxation des détaillants.

Les deux autres hypothèses qui ont été envisagées, permettent de réduire le nombre des assujettis en limitant respectivement, l'application de la taxe aux producteurs et aux grossistes, ou seulement aux producteurs; notamment dans ce dernier cas, resteraient assujetties à la taxe des entreprises qui disposent en général d'une comptabilité suffisante. Il y a lieu de remarquer, toutefois, qu'au cas d'une T.V.A. assise jusqu'au dernier stade de la **production** l'exclusion des commerçants de gros ne sera, en pratique que partielle, étant donné qu'une grande partie de ces commerçants effectuent des ventes à des producteurs et demanderont, par conséquent, d'être assujettis, à titre volontaire, à la T.V.A.

Dans ces deux hypothèses, cependant, il sera nécessaire d'établir des définitions pour délimiter le champ d'application de la taxe, et de régler d'autres problèmes techniques. Il s'agira, notamment, d'établir le montant de la taxe déductible dans le cas des "entreprises mixtes"; ces entreprises, dont le nombre augmente évidemment au fur et à mesure qu'on limite le champ d'application de l'impôt, ne pourront déduire que partiellement la taxe payée à l'achat, selon un prorata qui peut être fixé avec des systèmes différents. En ce qui concerne les biens d'investissement, dans l'hypothèse où la taxe qui les a grevés peut être déduite immédiatement et totalement, il faudra prévoir un système de régularisations pour tenir compte des variations éventuelles du prorata dans le temps. D'autre part, ayant reporté en amont le point d'impact de la taxe, il sera nécessaire, afin d'éviter des distorsions, de procéder à des corrections de la base imposable en cas de circuit incomplet. Ces réfections,

.../...

qui, d'après l'avis de la majorité des délégations, ne devraient s'effectuer que dans le cas de vente directe d'un producteur ou d'un commerçant de gros à une personne privée, pourraient, dans certains cas, donner lieu à des cas de butoir. Il est à souligner que les solutions à adopter dans ces cas devront être, en principe, d'autant plus rigoureuses que le taux de la taxe sera élevé.

Les taux de la T.V.A. à appliquer par les pays membres devraient être relativement élevés. Ils devraient être majorés ou diminués, selon que la T.V.A. s'étend respectivement, jusqu'au dernier stade de la production, ou jusqu'à celui du commerce de détail et selon que les exonérations et les autres mesures de faveur peuvent ou non être maintenues dans des limites restreintes.

En ce qui concerne la possibilité d'abaisser ces taux, moyennant l'introduction d'une taxe complémentaire perçue au stade du commerce de gros ou du commerce de détail, il y a lieu de se référer aux remarques faites à ce sujet aux points 1, page 126 et 2, page 129, c'est-à-dire qu'une combinaison d'une taxe assise au dernier stade de la production avec une taxe sur les grossistes ne semble pas réalisable et que la combinaison d'une taxe assise au dernier stade de la production, ou à celui du commerce de gros, avec une taxe sur les détaillants, ne semble pas pouvoir constituer une solution générale, puisque différentes délégations estiment qu'une taxation des détaillants n'est pas réalisable dans leur pays. Cependant, cela n'exclut pas la possibilité que certains pays puissent adopter une combinaison d'une T.V.A. s'étendant jusqu'au stade de la production ou du commerce de gros avec une taxe autonome sur les ventes perçue au stade des détaillants, car cela ne nuirait pas au bon fonctionnement du Marché commun.

Des considérations précitées il résulte finalement que, dans l'hypothèse où les frontières fiscales internes sont maintenues, l'adoption par les pays membres d'un système de T.V.A. aura comme conséquence l'élimination de trois des quatre inconvénients existant à l'heure actuelle, évoqués dans l'introduction générale aux rapports des sous-groupes A, B et C, à savoir :

- la difficulté de l'application des taux moyens visés à l'article 97 du traité de Rome;
- l'encouragement à la concentration verticale (intégration) des entreprises inhérent aux systèmes à cascade;
- les complications qui, pour le commerce international, découlent de la multiplicité des régimes.

.../...

D'autre part, il semble, aussi d'après les expériences du pays membre qui pratique à l'heure actuelle un système de T.V.A., que l'application technique de cette forme de taxation ne devrait pas, en général, se heurter à des difficultés insurmontables, notamment si l'on considère que chaque pays pourrait choisir entre les différentes hypothèses de T.V.A. qui ont été envisagées celle qu'il estime la plus adaptée à sa situation interne et pourrait apporter à son système toutes les simplifications souhaitables et possibles.

Dans le cadre de l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales entre les pays membres, il est apparu opportun d'étudier deux sous-hypothèses, à savoir :

a) Le cas où la T.V.A. est appliquée dans les pays membres avec des taux et des exonérations unifiés

- Si, dans ce cas, le champ d'application de la T.V.A. dans les six pays est le même, aucune distorsion de concurrence ne peut normalement se produire. Mais la suppression des frontières fiscales entre les pays membres aurait pour résultat qu'à chaque pays seraient attribuées les recettes découlant de l'imposition de la valeur qui a été ajoutée à l'intérieur de son territoire. Si l'on voulait, par contre, attribuer la totalité des recettes au pays de destination, il faudrait envisager des mesures spéciales, indiquées dans le chapitre D-1-1, page 114. Or, plusieurs délégations ont exprimé de sérieuses réserves concernant les possibilités d'une réalisation pratique des mesures envisagées pour les livraisons effectuées par un assujetti à un non assujetti. Pour ces derniers cas, qui seraient évidemment plus nombreux lorsque la T.V.A. n'est étendue que jusqu'au dernier stade de la production ou du commerce de gros, la seule solution semble être une procédure de compensation financière par une caisse commune ou par d'autres moyens.
- Si, par contre, le champ d'application de la T.V.A. dans les six pays n'est pas identique (par exemple un pays étend la T.V.A. jusqu'au stade des détaillants et un autre pays jusqu'au stade des grossistes ou des producteurs) des distorsions peuvent se produire, car, bien que le taux soit par hypothèse commun, il est appliqué, en général, à des bases d'imposition différentes. Il est à noter que l'ampleur de ces distorsions est évidemment plus importante en ce qui concerne les livraisons intracommunautaires des producteurs et des grossistes qu'en ce qui concerne celles moins nombreuses effectuées par les détaillants.

b) Le cas où la T.V.A. est appliquée dans les pays membres avec des taux et des exonérations non unifiés

Dans cette hypothèse, une suppression des frontières fiscales ne paraît pas possible si le champ d'application de la T.V.A. ne s'étend pas dans les six pays jusqu'au stade du commerce de détail.

Dans le cas où le champ d'application s'étend dans tous les pays jusqu'au stade du commerce de détail, il ne semble pas exclu qu'une telle T.V.A. puisse permettre d'envisager la possibilité de supprimer les frontières fiscales internes sans procéder préalablement à une unification des taux et des exonérations. La mise en oeuvre de cette solution serait subordonnée à l'application de mesures particulières propres à éviter des distorsions et à permettre d'attribuer la totalité des recettes au pays de consommation, ce qui reviendrait à appliquer le principe de la taxation dans le pays de destination sous une forme spéciale (voir chapitre D-1-1, aux pages 118 et 119).

En outre, des mesures appropriées - lesquelles ont cependant soulevé des réserves de la part de plusieurs délégations - devraient être prises pour les livraisons effectuées au-delà des frontières à des personnes non assujetties (personnes privées, entreprises en dehors du champ d'application de la T.V.A.) auxquelles doivent être assimilées les livraisons de biens non déductibles à des assujettis à la T.V.A.

.../...

PARTIE VI

COMPARAISON DES ELEMENTS LES PLUS IMPORTANTS DES  
DIVERS SYSTEMES ETUDIES PAR LES SOUS-GROUPES B et C.

Il a paru utile de rassembler dans un tableau unique et comparatif les données les plus importantes des systèmes fiscaux pris en considération pour une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires dans le cadre des six pays du Marché commun et étudiés par les sous-groupes B et C.

Par contre, il n'a pas paru utile de faire mention dans ce tableau des études entreprises par le sous-groupe A parce que ces études n'aboutissent pas, en réalité, à une harmonisation mais à un remplacement des contrôles physiques aux frontières politiques par des contrôles comptables à l'intérieur des Etats membres tout en maintenant les différents systèmes de taxation actuellement en vigueur dans chacun des six pays.

.../...





	Taxe sur la valeur ajoutée (Partie V; chap. D)			
	Taxe au stade des grossistes (Partie IV)	Taxe au dernier stade de la production (Partie V; chap. B)	Taxe à la production à paiements fractionnés (Partie V; chap. C)	étendue jusqu'au dernier stade des producteurs
	I	II	III	IV-a
	Neutralité incomplète. Cause de l'effet cumulatif découlant de la taxation des biens d'investissement, des biens assimilés et des prestations de services.	Conforme à I	Conforme à I	Conforme à IV-a
F. Neutralité (1) du système sur le plan national.	(1) La neutralité est, en général, d'autant plus complète qu'il y a le moins d'exonérations possibles.			IV-c
	Relativement minime (voir ci-dessus point F)	Conforme à I	Conforme à I	Néant
G. Incitation à l'intégration des entreprises		Conforme à I	Conforme à I	Néant
H. Effet sur le développement du progrès technique	Une certaine entrave à cause de la taxation des biens d'investissement, etc....	Conforme à I	Conforme à I	Conforme à IV-a
I. Combinaison éventuelle avec une taxe perçue à un autre stade	La combinaison avec une taxe autonome sur les détaillants se heurte-rait dans plusieurs pays à des difficultés d'ordre pratique, psychologique et politique	La combinaison avec une taxe autonome sur les grossistes ne peut pas constituer une solution satisfaisante. Concomitant la combinaison avec une taxe sur les détaillants : conforme à I	Conforme à II	Conforme à I
J. Régime applicable aux échanges entre les pays membres dans l'hypothèse du maintien des frontières fiscales internes	Conforme à D et E ci-dessus. Si l'on pouvait renoncer à la compensation de la charge fiscale découlant de la taxation des biens d'investissement, des biens assimilés et des prestations de services, les difficultés actuelles de l'application des taux moyens (art. 97) seraient éliminés. Si l'on voulait quand même procéder à une compensation aussi complète que possible, ces difficultés seraient considérablement limitées.	Conforme à D et E ci-dessus. Les observations faites sous I sont également valables pour ce système.	Conforme à D et E ci-dessus. Les observations faites sous I sont également valables pour ce système.	Conforme à D et E ci-dessus. Conforme à IV-a



	Taxe au stade des grossistes (Partie IV)	Taxe au dernier stade de la production (Partie V; chap. B)	Taxe à la production à paiements fractionnés (Partie V; chap. C)	Taxe sur la valeur ajoutée (Partie V; chap. D)	
	I	II	III	étendue jusqu'au stade des détaillants	étendue jusqu'au stade des commerçants de gros
				IV-a	IV-b
				IV-a	IV-c
<p>L. Obligations et formalités concernant l'application des systèmes du point de vue de la technique fiscale :</p> <p>1. pour l'administration fiscale</p> <p>2. pour les contribuables</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tenir des registres</li> <li>- Renforcement du service de contrôle (contrôle systématique des livraisons sous suspension)</li> <li>- Nombre limité des personnes devant payer la taxe</li> <li>- Constatation de l'enregistrement de l'acheteur</li> </ul>	<p>Conforme à I</p>	<p>Contrôle systématique des montants des déductions physiques</p>	<p>Conforme à III (contrôle des déductions physiques et financières)</p>	<p>Conforme à IV-a</p>
	<p>Conforme à IV-a</p>	<p>Conforme à IV-a</p>	<p>Conforme à IV-a</p>	<p>Conforme à IV-a</p>	<p>Conforme à IV-a</p>
<p>(1) Dans les systèmes avec un champ d'application plus limité, il y a certaines difficultés de délimitation.</p>					

PARTIE VII

CONSEQUENCES DU PASSAGE D'UN SYSTEME DE TAXATION

A UN AUTRE

Toute réforme substantielle d'un système de taxes sur le chiffre d'affaires est susceptible d'entraîner des répercussions à caractère économique, budgétaire et technique qui peuvent provoquer des perturbations plus ou moins graves dans l'ordre existant à l'époque de l'introduction du nouveau système.

Il est évident que chaque gouvernement, en prenant en considération les possibilités d'adopter, dans le cadre d'une harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, un nouveau système, insistera pour pouvoir prévoir dans la mesure du possible les changements les plus importants dans les structures économiques, financières et administratives qui découleront d'un passage du système en vigueur à un nouveau système.

Aussi, les sous-groupes ont-ils estimé indispensable d'attirer l'attention sur ce problème, qu'ils n'ont pas étudié d'une manière approfondie. Les difficultés en question se présentent d'ailleurs d'une façon très différente de pays à pays, de sorte qu'il ne semble pas opportun de les examiner dans les détails dans un cadre multilatéral. Il semble, d'autre part, prématuré d'étudier dès maintenant toutes les implications qui pourraient se produire lors du passage de chaque système en vigueur dans les six pays à chaque système étudié par les sous-groupes.

C'est pourquoi les sous-groupes ont pensé pouvoir se borner à indiquer d'une manière tout à fait générale quelques unes des répercussions les plus remarquables auxquelles on peut s'attendre dans certaines circonstances d'une réforme du système, en proposant de réserver pour un stade ultérieur l'étude, par pays, des difficultés découlant du passage de son système actuel au système pris en considération dans le but d'une harmonisation.

.../...

Les conséquences d'un changement de système peuvent en particulier porter sur :

- A. La structure des prix et, dans certaines conditions, le niveau général des prix;
- B. Les effets conjoncturels;
- C. Les difficultés de transition dans le domaine de l'application technique du nouveau système;
- D. Les recettes provenant de la nouvelle taxe.

A. Structure et niveau des prix

Chaque changement de système est de nature à entraîner des déplacements de l'obligation de payer la taxe et, par conséquent, en partant de l'idée que la taxe est répercutée dans les prix, des modifications de la structure des prix.

Prenons comme premier exemple le cas du remplacement d'un système cumulatif à cascade frappant à un même taux tous les stades du cycle de la production et de la distribution par un système d'une taxe perçue au dernier stade de la production. Supposons encore que le taux de la taxe à la production est établi à un niveau tel que la charge fiscale finale sur un certain produit est égale à la charge fiscale moyenne supportée par le même produit lors de l'application du système à cascade (la charge fiscale moyenne étant déterminée par un produit parcourant un nombre normal de stades sur lesquels sont appliqués des marges bénéficiaires normales).

Une première constatation permet de voir que la taxe ne s'appliquera plus aux stades antérieurs et postérieurs au stade du dernier producteur. Il en découle qu'aux stades antérieurs il y aura lieu de diminuer les prix; l'importance de ces diminutions s'accroît à chaque stade. Le dernier producteur, au contraire, devra appliquer un relèvement de son prix de vente dans la mesure où l'augmentation de la taxe à payer par lui est supérieure à la diminution de son prix d'achat. Aux stades postérieurs au dernier producteur, il se produira une augmentation du prix, dont l'importance décroît à chaque stade pour devenir zéro au dernier stade de la distribution.

Pour les produits dont le cycle de production et de distribution et les marges bénéficiaires correspondent à ceux du produit moyen, il n'y aura donc pas de modification de la charge fiscale finale, mais seulement un

.../...

déplacement de l'obligation de payer la taxe et, par conséquent, une modification de la structure des prix dans le cycle parcouru.

Cependant, pour les produits qui ont supporté dans le système à cascade une charge fiscale totale inférieure ou supérieure à celle découlant de la taxe unique à la production, des augmentations ou des diminutions du niveau général des prix peuvent se manifester.

Ces modifications résultent précisément de la neutralité plus grande propre au système de la taxe unique à la production, qui éliminera, en général, la discrimination entre produits parcourant des circuits courts et produits parcourant des circuits longs.

Les influences sur le niveau des prix peuvent, en effet, être différentes selon l'étendue des intégrations atteintes dans un certain secteur économique.

Dans un secteur où opèrent à la fois des entreprises intégrées et non-intégrées, il se peut que les prix se soient établis au niveau déterminé par les entreprises non-intégrées. Dans ce cas, on pourrait s'attendre à une diminution du niveau des prix lorsque la charge fiscale résultant de la taxe à la production serait plus faible que celle supportée dans le régime à cascade par les entreprises non-intégrées, et les entreprises intégrées veraient disparaître l'avantage fiscal dont elles avaient joui auparavant. Si, au contraire, les prix s'étaient établis avant au niveau déterminé par les entreprises intégrées, le changement du système pourrait aboutir à un relèvement général du niveau des prix dans le secteur en cause.

Le passage d'une taxe cumulative à cascade à une taxe unique peut aussi entraîner des mouvements de prix sur le marché international, avec des répercussions possibles sur la balance commerciale, pour les pays où les ristournes à l'exportation ont été inférieures à la charge réelle supportée par les produits exportés et les droits compensatoires à l'importation trop faibles pour imposer les produits importés dans la même mesure que les produits nationaux similaires. La taxe unique à la production permet, en effet, des compensations à l'exportation et à l'importation quasi exactes.

Il a paru utile de prendre en considération comme deuxième exemple pour illustrer l'influence d'un changement de système sur les prix, le cas où un système de taxes cumulatives à cascade est remplacé par un système de taxe sur la valeur ajoutée.

Le tableau suivant permet d'obtenir une idée des modifications à chaque stade dans le cas d'un passage à une taxe sur la valeur ajoutée, si cette dernière taxe était appliquée à un taux de 10 % (taux nominal = 11,111 % taux réel). Les augmentations (+) et diminutions (-) du montant de la taxe indiquées dans ce tableau sont exprimées en pourcentage du chiffre d'affaires brut, taxe non comprise.

Valeur ajoutée en % du chiffre d'affaires brut, taxe non com- prise	Augmentation (+) ou diminution (-) de la taxe par stade si le taux actuel à ce stade est de :						
	0 %	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %
5	+ 0,55	- 0,45	- 1,49	- 2,54	- 3,61	- 4,71	- 5,83
10	+ 1,11	+ 0,10	- 0,93	- 1,98	- 3,06	- 4,15	- 5,27
20	+ 2,22	+ 1,21	+ 0,18	- 0,87	- 1,94	- 3,04	- 4,16
30	+ 3,33	+ 2,32	+ 1,29	+ 0,24	- 0,83	- 1,93	- 3,05
40	+ 4,44	+ 3,43	+ 2,40	+ 1,35	+ 0,28	- 0,82	- 1,94
50	+ 5,55	+ 4,55	+ 3,51	+ 2,46	+ 1,39	+ 0,29	- 0,83
60	+ 6,67	+ 5,66	+ 4,63	+ 3,57	+ 2,50	+ 1,40	+ 0,28
70	+ 7,78	+ 6,77	+ 5,74	+ 4,68	+ 3,61	+ 2,51	+ 1,39
80	+ 8,89	+ 7,88	+ 6,85	+ 5,80	+ 4,72	+ 3,63	+ 2,51

Les considérations précédentes sont basées sur l'hypothèse toute théorique que la taxe payée par une entreprise est répercutée pour son montant réel dans les prix de vente. Mais dans la réalité économique, la possibilité de réaliser cette répercussion dépend dans une large mesure de la situation et de l'élasticité du marché.

.../...

Dans certaines situations de marché, il faudra aussi tenir compte des effets secondaires sur le calcul des prix que la taxe pourrait entraîner. Ces effets secondaires risquent de se produire notamment dans les secteurs économiques où les marges bénéficiaires sont calculées en pourcentage du prix d'achat, taxe comprise. Un même phénomène se présente dans toutes les entreprises où les frais généraux et les amortissements sont calculés selon un pourcentage du prix d'achat de certaines matières, taxe comprise. Si donc les prix de vente à un certain stade sont augmentés à cause d'une majoration de la taxe frappant ce stade, la base de calcul pour la marge bénéficiaire, pour les frais généraux, etc. du stade économique suivant, augmente également. Le résultat est, par conséquent, qu'une majoration de la taxe à un certain stade provoque des augmentations de prix à un stade suivant d'une ampleur supérieure à celle qui l'a causée. En revanche, des diminutions de la taxe ayant pour résultat une réduction des prix à un certain stade peuvent, pour les mêmes raisons, aboutir à des diminutions des prix à des stades suivants qui dépassent celles qui les ont provoquées.

Il faut remarquer que plus les modifications de prix sont apportées en amont du processus de production et de distribution, plus il y a par la suite de stades où les effets secondaires de calcul et, par conséquent, des augmentations supplémentaires de prix, peuvent se produire et se superposer.

Il ne fait aucun doute, cependant, que les effets sur le niveau des prix d'un changement de système fiscal dépendront pour une large part de la situation économique existant au moment du changement de régime. En effet, plus la situation du marché est favorable aux vendeurs, moins on peut compter sur leur bonne volonté de traduire une diminution équivalente dans leurs prix. Et, de plus, dans une même situation du marché il est bien possible que, entre autres, par le jeu des arrondissements des chiffres, certaines augmentations dépassent le relèvement de la charge fiscale réelle. Mais, il n'est pas exclu que des mesures d'intervention prises par les gouvernements puissent contenir dans des limites raisonnables les effets sur les prix découlant d'un changement de système de taxation.

#### B. Les effets conjoncturels

Abstraction faite des influences sur la conjoncture qui peuvent émaner de chaque changement de système, si celui-ci conduit à une modification du niveau général des prix, il y a lieu de se rendre compte des effets

conjoncturels que l'introduction d'une taxe sur la valeur ajoutée peut entraîner.

Les répercussions conjoncturelles particulières à l'adoption d'une T.V.A. découlent du fait qu'avec ce système on introduit, par le biais des déductions financières, (cf. Partie V, chapitre D-1-f, à la page 106) la non imposition des achats de biens d'investissement.

On peut, en effet, s'attendre à ce que la mise en vigueur de la T.V.A. avec la méthode des déductions totales et immédiates comporte un accroissement des investissements. Ce phénomène ne serait évidemment pas mal accueilli si l'économie se trouvait à ce moment en période de dépression. Si, par contre, l'introduction de la T.V.A. coïncidait avec une économie en expansion et de haute conjoncture des investissements, l'initiative à investir serait davantage stimulée, ce qui entraînerait une accélération de la conjoncture contraire aux exigences de l'économie. Ces effets seraient naturellement bien moindres si l'on appliquait la méthode des déductions prorata temporis (cf. Partie V, chapitre D-1-f, à la page 110).

#### C. Difficultés de transition dans le domaine de l'application technique du nouveau système.

Chaque changement de système entraînant l'application de notions et de réglementations nouvelles, soulèvera inévitablement un nombre de problèmes d'interprétation, qui ne pourront être résolus qu'après une période assez longue de transition, dans laquelle l'administration, la jurisprudence et la science fiscale seront appelées à éclaircir les points douteux et à apporter ou à suggérer certaines améliorations sur des imperfections apparues lors de l'application dans la pratique du nouveau système. En tout état de cause, il faudra s'attendre à ce qu'une réforme fondamentale du système provoque, tout au moins durant une période transitoire, des difficultés en matière d'application technique du système par les entreprises et par l'administration fiscale et entraîne, lors de cette période, une certaine incertitude juridique. L'Administration fiscale ne pourra pas faire face à ces difficultés découlant d'un passage à un système plus compliqué que par un renforcement du personnel qualifié.

Le passage d'un système à un autre soulève encore la question de savoir s'il faut envisager certaines dispositions techniques de transfert, parmi lesquelles on peut citer : des mesures pour adapter, moyennant des remboursements ou des perceptions complémentaires, la charge fiscale des stocks de marchandises qui au stade où ils se trouvent au moment du passage

supportent une charge fiscale supérieure ou inférieure à celle qui découlera de l'application du nouveau système. Dans l'hypothèse du passage à un système accordant des déductions impôt sur impôt (taxe à la production à paiements fractionnés ou T.V.A.) un problème particulier se présente concernant la déduction des taxes ayant frappé les stocks de matières déductibles, ainsi que - dans le cas d'une T.V.A. - les biens d'investissement non encore amortis.

D. Recettes provenant de la nouvelle taxe

Le passage d'un système existant à un autre, risque d'entraîner des différences, en plus ou en moins, dans les recettes provenant du nouveau système par rapport à celles produites par le système en vigueur. En premier lieu, il est extrêmement difficile d'établir les taux et les exonérations pour le nouveau système de manière à garantir les mêmes recettes qu'avec le système existant. D'autre part, on ne peut guère prévoir les changements possibles dans les coutumes et dans la structure de la production et du commerce qui peuvent être provoqués par un nouveau système.

.../...

ANNEXES

- A. Liste des personnes qui ont assisté aux réunions des sous-groupes
- B. Liste des réunions des sous-groupes
- C. Aperçu de la "Purchase tax" et de l'"Impôt fédéral suisse sur le chiffre d'affaires"
- D. Mémoire concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et les taux dans un système de taxe sur le chiffre d'affaires perçue au stade des grossistes.

.../...

Liste des personnes qui ont assisté  
aux réunions des sous-groupes

A. Aux réunions des trois sous-groupes A, B et C ont participé, comme délégués permanents

- de la Commission économique européenne:

M. Jansen	Président - Chef de la Division Impôts indirects
M. Lang	Membre de la Division Impôts indirects
M. Guieu	Membre de la Division Impôts indirects
M. Oudshoorn	Rédacteur à la Division Impôts indirects
M. Rivano	Rédacteur à la Division Impôts indirects

- de la République fédérale allemande:

M. Juretzek	Ministerialdirigent - Ministère des Finances
M. Mesenberg	Regierungsrat - Ministère de l'Economie

- de la Belgique:

M. Robert (jusqu'au 30.11.1961)	Inspecteur Général - Ministère des Finances
M. Fonson (à partir du 1.12.1961)	Inspecteur Général - Ministère des Finances
M. Ceulemans	Chef de Bureau - Ministère des Finances

- de la France:

M. Frapsauce	Sous-Directeur - Ministère des Finances
M. Mespoulhès	Administrateur civil - Ministère des Finances

- de l'Italie:

M. Spalletta	Inspecteur Général - Ministère des Finances
M. d'Ovidio	Directeur de Section - Ministère des Finances

.../...

- du Luxembourg:

M. Wirtgen                    Directeur - Ministère des Finances  
M. Als                         Inspecteur de Direction - Ministère des Finances

- des Pays-Bas:

M. Millenaar                 Directeur - Ministère des Finances  
M. van Os                     Inspecteur Supérieur - Ministère des Finances

B.     A certaines réunions des sous-groupes ont participé en tant que  
représentants

- de la C.E.E.:

M. Schulze-Brachmann      Chef de la Division Impôts directs  
M. Campet                    Rapporteur  
M. Vandamme                 Membre de la Division Impôts directs  
M. Heerkens                 Membre de la Division Impôts directs  
M. Mongelli                 Membre de la Division Cas particuliers  
M. Van Leeuwen              Division Impôts indirects

- de la République fédérale d'Allemagne:

M. Mersmann                 Ministerialdirektor - Ministère des Finances  
M. Frank                     Ministerialrat - Ministère des Finances  
M. Hahnfeld                 Ministerialrat - Ministère des Finances  
M. Hörner                    Oberregierungsrat - Ministère des Finances  
M. Adami                     Représentation Permanente de l'Allemagne

- de la Belgique:

M. Van Aken                 Directeur - Ministère des Finances  
M. Matthijs                 Chef de Division - Ministère des Finances

- de la France:

M. Coucoureux              Représentation Permanente de la France  
M. Dessaux                 Représentation Permanente de la France  
M. Maynard                 Ministère des Finances - Direction Générale des  
Douanes

- de l'Italie:

M. Formica	Directeur de Section - Ministère des Finances
M. Tamburro	Inspecteur Supérieur - Ministère des Finances
M. Pressich	Conseiller - Ministère des Finances
M. Liguori	Expert - Ministère des Affaires Etrangères
M. Bormioli	Expert - Ministère des Finances

- des Pays-Bas:

M. Tuk	Directeur Général - Ministère des Finances
M. Van Alphen	Représentation Permanente des Pays-Bas
M. Smulders	Referendaris - Ministère des Affaires Economiques

.../...

Liste des réunions des sous-groupes

Sous-groupe A

1ère réunion	10.11.1960	P.V. IV/6942/60
2ème réunion	24. 2.1961	P.V. IV/2045/61
3ème réunion	4.12.1961	P.V. IV/ 163/62

Sous-groupe B

1ère réunion	26/27. 4.1960	P.V. IV/2723/60
2ème réunion	5/ 6. 7.1960	P.V. IV/4298/60
3ème réunion	20/21. 9.1960	P.V. IV/5501/60
4ème réunion	10/11. 1.1961	P.V. IV/ 529/61
5ème réunion	22/23. 2.1961	P.V. IV/2092/61
6ème réunion	14. 4.1961	P.V. IV/3017/61
7ème réunion	9/10. 5.1961	P.V. IV/3446/61
8ème réunion	14/15. 6.1961	P.V. IV/4787/61
9ème réunion	5.12.1961	P.V. IV/ 164/62

Sous-groupe C

1ère réunion	28/29. 4.1960	P.V. IV/2722/60
2ème réunion	7/ 8. 7.1960	P.V. IV/4609/60
3ème réunion	22/23. 9.1960	P.V. IV/5326/60
4ème réunion	8/ 9.11.1960	P.V. IV/6230/60
5ème réunion	21/22. 9.1961	P.V. IV/6778/61
6ème réunion	du 26 au 31.10.1961	P.V. IV/8318/61
7ème réunion	7.12.1961	P.V. IV/ 165/62

Les sous-groupes ont tenu leur réunion finale le 15.1.1962.

.../...

PURCHASE TAX

1. Biens imposables

Certaines marchandises indiquées en 35 groupes.

2. Sujets

Les producteurs et les grossistes enregistrés (tout commerçant ayant une vente brute annuelle qui dépasse 500 livres est obligé de se faire enregistrer),

3. Actes imposables

- a) Ventes effectuées par les enregistrés aux non-enregistrés.
- b) Livraisons faites par les grossistes à leurs propres offices de revente.
- c) Importations de marchandises imposables par des personnes non enregistrées.
- d) Importations et achats de marchandises imposables, par des producteurs ou des grossistes enregistrés, non destinés à être utilisés comme matières premières ou à constituer des stocks.
- e) Consommations propres de marchandises imposables par les producteurs ou les grossistes enregistrés.

4. Base de l'impôt

La base imposable est constituée par la valeur de gros. (Si l'acheteur pour une raison quelconque a bénéficié d'un prix privilégié, le prix payé sera majoré pour l'application de la taxe - système de l'uplift).

5. Taux

Il existe quatre taux : 5, 15, 30, 60 %, selon la nature des marchandises.

6. Régime des exportations

Les exportations sont exonérées.

7. Biens d'investissement

En principe les biens d'investissement ne sont pas frappés par la purchase tax. L'effet cumulatif est ainsi évité.

IMPOT FEDERAL SUISSE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

1. Biens imposables

Toutes les marchandises, sauf certaines exemptions.

2. Sujets

Les producteurs et les grossistes enregistrés (Enregistrement obligatoire).

3. Actes imposables

- a) Ventes effectuées par les producteurs ou grossistes enregistrés à des personnes non enregistrées (détaillants ou consommateurs).
- b) Les ventes de machines et d'outils aux assujettis à la taxe qui les utiliseront dans leurs entreprises (l'acheteur industriel est ainsi assimilé au consommateur final.)
- c) Consommations propres (utilisation pour des buts privés et dans certains cas aussi pour des buts professionnels par un enregistré d'objets achetés en exemption ou fabriqués par lui).
- d) Les importations effectuées par des non-enregistrés.

4. Base de l'impôt

La base imposable est constituée par le prix perçu ou convenu. En cas de consommation personnelle la taxe est perçue sur le prix de gros fictif.

5. Taux

Des taux généraux sont établis : 5,4% sur les ventes aux détaillants; 3,6% sur les ventes aux consommateurs. Certains produits d'utilité générale sont exonérés.

6. Régime des exportations

Les exportations sont exonérées. On n'accorde aucune ristourne pour les produits exportés.

7. Biens d'investissement

Les machines et les outils sont taxés. I effets cumulatifs qui en résultent ne sont pas compensés par des ristournes à l'exportation.

MEMORANDUM

concernant l'effet de l'imposition des biens d'investissement sur les prix et sur les taux dans un système de taxe sur le chiffre d'affaires perçue au stade des grossistes

Pour l'usage des discussions du sous-groupe B sur les conséquences d'une taxation des investissements dans le cadre d'un système de taxation au stade antérieur à celui du commerce de détail, l'étude en question contient :

- I. des calculs de l'incidence sur le chiffre d'affaires du groupe producteurs et grossistes des amortissements;
- II. des calculs pour déterminer les différences des taux d'une telle taxe dans les deux cas où les biens d'investissements sont ou ne sont pas inclus dans la taxation, tout en supposant que la taxe doit procurer un même montant de recettes.

Ad I

Au moyen de l'analyse "input-output", il est possible de calculer l'incidence des amortissements sur le chiffre d'affaires aussi bien pour le groupe producteurs et grossistes dans son ensemble que pour des secteurs isolés. Dans une analyse "input-output" on trouve la structure des coûts, (matières premières, salaires, amortissements, bénéfices etc...) par branche d'activités et pour l'économie dans son ensemble, ainsi que la structure de la demande finale (consommation, exportations, investissements etc...) et les ventes par chaque branche d'activité qui sont destinées à cette demande finale. En plus, on trouve dans ces analyses toutes les livraisons intermédiaires d'une branche d'activité à l'autre. C'est pourquoi il était possible dans cette étude d'isoler les livraisons internes dans le groupe producteurs et grossistes.

.../...

De telles études existent pour l'Allemagne, la Belgique, l'Italie, pour l'année 1953, et pour les Pays-Bas, pour les années 1948-1956. C'est pourquoi l'année 1953 a été prise comme base des calculs. Pour des raisons de comparaison, on a ajouté les calculs de l'année 1956 en ce qui concerne les Pays-Bas.

Les études consultées sont les suivantes :

- Analyse Input-Output de l'économie belge en 1953 du Département d'économie appliquée de l'Université Libre de Bruxelles - 1958 -
- Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung, einschliesslich input-output-Analyse mit Zahlen für die Bundesrepublik Deutschland von Prof. Dr. Wilhelm Krelle - 1959 -
- Notes introductives à l'étude et à l'application de la méthode "input-output" de Vera Cao-Pinna avec un tableau input-output pour l'année 1953.
- De produktie-structuur van de Nederladse volkshuishouding Deel I. "Input-output- tabellen 1948-1956. Publication du Centraal Bureau voor de Statistiek - 1960 -

Il faut remarquer que les analyses "input-output" ont toujours un caractère plus ou moins approximatif parce que les statistiques sur lesquelles elles sont basées sont souvent incomplètes. Ces études sont faites par des bureaux d'études dirigés par des personnes privées sans caractère officiel, sauf l'étude concernant les Pays-Bas qui est établie par le Bureau Central de la Statistique (C.B.S.). Les renseignements concernant la France ont été fournis par la délégation française.

#### Incidence globale des amortissements

Pour le calcul du pourcentage global qui représente la partie des amortissements dans le chiffre d'affaires du groupe producteurs et grossistes, on a considéré comme faisant partie de ce groupe : les entreprises industrielles, les exploitations minières, la production de gaz, d'eau et d'électricité, l'agriculture et les commerçants de gros; en d'autres termes: tous les entrepreneurs sauf les détaillants et les prestataires de services.

Le chiffre d'affaires en question contient toutes les livraisons à l'étranger (exportations), au commerce de détail, ou directement aux consommateurs, aux prestataires de services, aux autorités publiques (sauf les

.../...

entreprises publiques à caractère industriel) ainsi que les livraisons des biens d'investissement à l'intérieur du groupe producteurs et grossistes. Les livraisons intermédiaires du groupe producteurs et grossistes, sauf celles concernant les biens d'investissement, n'y sont pas incluses. Il est nécessaire de retenir les exportations, parce qu'il faut admettre que les amortissements des biens d'investissement seront également répercutés dans les prix des marchandises exportées.

Le montant des amortissements est ainsi composé :

- tous les amortissements du groupe producteurs et grossistes, sans distinction de la destination des produits (livraisons intermédiaires ou hors du groupe). Par cette méthode, les amortissements compris dans les prix des produits semi-finis vendus par une branche d'activités à une autre sont tous pris en considération.
- les amortissements compris dans les prix des prestations de service rendues au groupe producteurs et grossistes par les entreprises non-enregistrées.

Il est ainsi possible de dresser le tableau I en annexe.

Il faut remarquer que l'importance en pourcentage des amortissements par rapport au chiffre d'affaires n'a aucune signification pour le calcul des taux de la taxe pour les deux cas où les biens d'investissements sont ou ne sont pas compris dans la masse imposable, parce que ces amortissements se réfèrent aux investissements réalisés dans le passé. Pour obtenir les mêmes recettes avec les deux types de taxation mentionnés il faut considérer les investissements réalisés au cours d'une certaine année qui ne sont répercutés dans les prix des marchandises que les années suivantes au cours desquelles ils seront amortis. Il faut remarquer que dans une économie dynamique les investissements sont toujours beaucoup plus élevés que les amortissements, mais aussi que l'inflation rend le montant nominal des investissements plus important que celui des amortissements.

#### Incidence des amortissements par secteur

Ensuite l'incidence des amortissements par rapport au chiffre d'affaires a été calculée pour quelques secteurs sélectionnés. Dans ce cas, on a considéré le chiffre d'affaires total de chaque secteur en question, qu'il soit destiné

à d'autres secteurs industriels ou qu'il soit destiné à la consommation, à l'exportation etc... Une telle méthode était nécessaire parce que les amortissements sont évidemment répercutés dans les prix de toutes les ventes effectuées dans ce secteur.

Dans le même ordre d'idées il a fallu augmenter les amortissements propres à chaque secteur de ceux compris dans les achats provenant des autres secteurs. Pour des raisons pratiques, on a appliqué le pourcentage global de l'importance des amortissements dégagé ci-dessus aux achats des produits semi-finis et des prestations de services provenant des autres secteurs.

Le tableau 2 donne le résultat des calculs basés sur cette méthode. Il faut remarquer que la délimitation de chaque secteur n'est pas identique selon les pays considérés, mais il semble que les inexacitudes résultant de ces différences ne sont pas telles qu'elles rendent sans signification la comparaison des résultats. Au contraire, en considérant le but de notre étude, les résultats sont à peine influencés par ces différences.

Il a paru utile d'ajouter le secteur du transport parce que dans ce secteur les amortissements sont assez importants.

Conclusions concernant l'effet cumulatif d'une imposition des biens d'investissement.

Il résulte du tableau 1 que l'effet de la double imposition des biens d'investissement s'élève :

- à 0,57 - 0,82% du chiffre d'affaires global du groupe producteurs et grossistes, si le taux de la taxe est de 10%;
- à 0,85 - 1,23% si le taux est de 15%;
- à 1,14 - 1,64% si le taux est de 20%.

Pour ce qui concerne les différents secteurs on peut déduire du tableau 2 que l'effet de la double imposition s'élève:

1. avec un taux de la taxe de 10% :

- à 0,42 - 0,86% pour les fabrications métalliques;
- à 0,53 - 0,92% pour la chimie;
- à 1,34 - 2,60% pour l'électricité, le gaz et l'eau.

.../...

2. avec un taux de la taxe de 15% :
- à 0,63 - 1,29% pour les fabrications métalliques;
  - à 0,80 - 1,38% pour la chimie;
  - à 2,01 - 3,90% pour l'électricité, le gaz et l'eau.

Ad II

La deuxième partie de l'étude veut donner une approximation de la différence des taux de la taxe au stade des grossistes qu'il faudrait appliquer pour obtenir le même montant de recettes dans les cas respectifs qu'on accorde ou non l'exonération pour les biens d'investissement à l'intérieur du groupe producteurs et grossistes. Pour arriver aux conclusions envisagées il suffira de trouver le rapport des masses imposables pour les deux possibilités.

Cette masse imposable est ainsi constituée :

1. Toutes les livraisons (des biens d'investissements et des autres marchandises) du groupe producteurs et grossistes :
  - a) au commerce de détail et aux consommateurs;
  - b) aux prestataires de services (excepté les transports maritimes et aériens
  - c) aux autorités publiques.
2. Toutes les importations destinées aux acheteurs mentionnés sous 1.
3. Dans l'hypothèse où les livraisons de biens d'investissement à l'intérieur du groupe producteurs et grossistes seront taxées : toutes ces livraisons ainsi que les biens d'investissement importés par ce groupe.

Le rapport entre les taux à appliquer sous le régime des deux systèmes sera l'inverse du rapport entre les masses imposables.

On a pu trouver les montants qui constituent l'ensemble des masses imposables grâce aux publications mentionnées ci-dessus. Mais la répartition du montant global des biens d'investissement ne pouvait être retracée suivant la destination, c'est-à-dire si les biens d'investissement étaient destinés au groupe producteurs et grossistes ou aux autres.

.../...

C'est pourquoi cette répartition a été établie arbitrairement.

La répartition des amortissements entre les deux groupes a été calculée pour une certaine année et cette répartition a été appliquée au total des livraisons des biens d'investissement pour trouver leur destination.

De cette manière, le résultat des calculs se trouve dans le tableau 3. A la ligne (4), on trouve le rapport entre les masses imposables. A la ligne (5), on conserve le même rapport, mais inversé et dans l'hypothèse où le taux de la taxe sera 20% dans le cas où les biens d'investissement destinés au groupe producteurs et grossistes ne sont pas taxés. Ce tableau met en évidence que, si l'on taxe ces biens d'investissement, le taux pourra être abaissé de 2,5 à 3,5 points.

.../...

Tableau I

	Allemagne 1953	Belgique 1953	France 1953	Italie 1953	Pays-Bas 1953	
	mln D.M.	mld. Fr. b.	mld. NF	mld. Li	mln. Fl.	1956
a) Livraisons - par des entreprises industrielles, minières, de production de gaz, d'eau et d'électricité, - par les agriculteurs et - par les commerçants de gros destinées : - à l'exportation, - aux commerçants de détail, - aux consommateurs, - aux prestataires de services, - aux autorités publiques, et - aux investissements	118.611	352,82	132,2	11.216	23.742	32.020
b) Amortissements des entreprises mentionnées sous a), augmentés des amortissements compris dans les prestations de services rendues à ces entreprises	9.913	25,51	10,1	788	1.482	1.809
c) Incidence globale (en %) des amortis- sements par rapport au chiffre d'aff- aires des entreprises mentionnées sous a)	8,3	7,2	7,6	7,0	6,25	5,7

.../...

Tableau 2

	Allemagne 1953	Belgique 1953	Italie 1953	Pays-Bas	
				1953	1956
1. <u>Charbonnages</u>	11,2	8	-	9	8,9
2. <u>Textiles</u>	8,1	6	6,8	5,2	4,8
3. <u>Papier</u>	-	6,9	7,25	7,7	6,4
4. <u>Chimie</u>	9,2	5,7	7,8	6	5,3
5. <u>Métallurgie</u>	9,8	8,7	9,2	5,6	5,5
6. a) <u>Fabrications métalliques</u>	8,6	5,6	6,7	4,7	4,2
b) <u>Produits électrotechniques</u>	6,9			6,4	4,9
7. <u>Electricité, gaz et eau</u>	16,8	19,1	13,4	26	22,4
8. <u>Transports</u>	14,7	17,4	13,3	15,6	13,3
Pourcentage global	8,3	7,2	7,0	6,25	5,7

.../...

Tableau 3

	Allemagne		Belgique		France		Italie		Pays-Bas	
	1953	1956	1953	1956	1953	1956	1953	1956	1953	1956
	mln D.M.	mld NF	mld Fr. B.	mld NF	mld Li	mld Fl.				
1. Livraisons à l'intérieur du pays du groupe producteurs-grossistes hors de ce groupe + importations par les non-enregistrés (= masse imposable dans la première hypothèse (x)).	81.662	124,4	251,17	99,3	8.654	14.901			21.797	
2. Investissements réalisés par le groupe producteurs-grossistes	15.038	24,6	33,73	16,2	1.687	2.943			4.767	
3. Masse imposable dans la deuxième hypothèse (= (1) + (2))	96.700	149	284,90	115,5	10.341	17.844			26.564	
4. Rapport des masses imposables résultant des deux hypothèses	$\frac{84,4}{100}$	$\frac{86}{100}$	$\frac{88,2}{100}$	$\frac{86}{100}$	$\frac{84}{100}$	$\frac{83,5}{100}$			$\frac{82,5}{100}$	
5. Rapport des taux en fixant le pourcentage de la première hypothèse à 20 (x) (Première hypothèse : exemption des biens d'investissement destinés aux entreprises enregistrées, Deuxième hypothèse : les biens d'investissement sont taxés.)	20/16,9	20/16,7	20/17,6	20/17,2	20/16,8	20/16,7			20/16,5	

.../...

SERVICES DES PUBLICATIONS DES COMMUNAUTES EUROPEENNES  
8049/1/V/1962/5

---

NF 6,-    FB 60,-    DM 4,80    Lit 750,-    FL 4,30    £ 0.8.6    \$ 1,20

---