

Bruxelles, avril 1965

P-37/65

NOTE D'INFORMATION

Harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires

Le 13 avril 1965 la Commission de la Communauté économique européenne a décidé, sur proposition de M. von der Gröben, de soumettre au Conseil le projet d'une deuxième directive en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. Cette directive avait été précédée d'une première directive concernant l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, transmise par la Commission au Conseil en juin 1964. Cette première directive, qui concerne la substitution aux différents systèmes de taxe sur le chiffre d'affaires actuellement en vigueur, d'un système commun de taxe sur la valeur ajoutée à partir du 1er janvier 1970 au plus tard, prévoyait déjà que la Commission soumettrait au Conseil, avant le 1er avril 1965, des propositions concernant la structure et les modalités d'application du système commun. La Commission avait déjà émis un avis en juin 1964 au sujet de la structure et des modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui font maintenant l'objet de la deuxième directive.

Alors que dans son avis de juin 1964 la Commission n'a fait que tracer les grandes lignes du système commun, la deuxième directive, élaborée en étroite collaboration avec les experts gouvernementaux, contient des dispositions très détaillées sur le système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

La taxe commune sur la valeur ajoutée sera une taxe générale à la consommation ayant pour objet d'imposer les dépenses du dernier consommateur. Par la perception de la taxe à tous les stades rentrant dans son champ d'application selon le système des paiements fractionnés, c'est la valeur ajoutée à chaque stade qui se trouve frappée, selon la méthode de la déduction impôt sur impôt. Cette méthode de perception permet d'éviter tout cumul d'impôt, qui est la cause de distorsions de la concurrence dans les systèmes de taxe à cascade.

Afin que la taxe sur la valeur ajoutée soit aussi neutre que possible du point de vue concurrentiel, elle doit toutefois être appliquée de façon conforme au système et englober par principe toutes les activités économiques. Selon cette conception, il est donc nécessaire d'imposer la production, la répartition y compris le commerce de détail, ainsi que les services, et d'éviter autant que possible les exonérations. (L'article 2 du premier projet de directive prévoit que les Etats membres qui ne veulent pas taxer le commerce de détail peuvent arrêter au stade du commerce de gros l'imposition au titre de la taxe sur la valeur ajoutée). Il est alors également possible de percevoir la taxe de la façon la plus simple et de fixer un taux général moins élevé.

Les dispositions contenues dans la deuxième directive lient les Etats membres seulement quant au résultat tout en laissant aux instances nationales (article 189 du traité de Rome) la compétence quant à la forme et aux moyens. Par conséquent, les textes proposés ne doivent pas nécessairement être repris littéralement dans les législations nationales. Des réglementations communes déterminées pourraient néanmoins constituer la base d'un droit ultérieur de type communautaire.

Les différentes dispositions du système commun de taxe sur la valeur ajoutée peuvent se résumer comme suit. Comme dans les systèmes de taxe à cascade, auxquels se substituera la taxe commune sur la valeur ajoutée, la taxation concerne les actes imposables traditionnels, à savoir la livraison de biens, la prestation de services et l'importation de biens. En vertu du principe territorial et conformément à son caractère de taxe à la consommation, la taxe sur la valeur ajoutée n'est perçue que sur les actes imposables réalisés à l'intérieur du pays. Jusqu'à l'abolition des frontières fiscales, le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée coïncide donc par principe avec le territoire de l'Etat membre intéressé.

L'article 2 précise qui est considéré comme assujetti dans les cas de livraisons et de prestations de services. Cette disposition posant le principe de l'activité exercée de façon indépendante comme base de la notion d'assujetti, le problème très connu en Allemagne de l' "Organschaft" se pose à nouveau. Il y a lieu de noter à cet égard que si la taxe sur la valeur ajoutée est appliquée d'une manière pure, la reconnaissance de l' "Organschaft" ne présente pas d'avantages sur le plan concurrentiel par rapport à un régime fiscal qui traite les membres de l' "Organschaft" comme des assujettis séparés.

Les articles 3 à 5 définissent en détail les actes imposables de la livraison, de la prestation de services et de l'importation. La notion de "livraison" est conçue de façon très large et inclut également le transfert de biens immeubles ainsi que de biens d'occasion. Il existe toutefois une possibilité d'exonérer ces transferts. La notion de "prestation de services" est également conçue de façon très large. Elle englobe toute prestation qui n'est pas une livraison au sens de la directive. Mais par ailleurs la taxation n'est prescrite obligatoirement que pour les prestations de services qui sont énumérées dans une annexe spéciale de la directive; il s'agit notamment de la cession de brevets, de marques de fabrique, et de commerce et d'autres droits similaires, de certaines prestations en liaison avec des travaux immobiliers, de prestations de publicité commerciale, du transport et du magasinage de biens, de la location de biens meubles, de certaines prestations rendues par des conseillers, des ingénieurs, etc., et de certaines prestations de courtiers, intermédiaires autonomes, agents d'affaires, expéditeurs, etc. La taxation de ces prestations de services concerne notamment les services dont le coût influence directement ou indirectement, d'une façon marquée, les prix des biens. La liste mentionnée ci-dessus ne contient pas les prestations de services fournies par les assurances ni celles concernant la location des immeubles. En ce qui concerne ces deux catégories de prestations, il y a lieu d'attendre les résultats des études en cours tendant à une harmonisation des taxes spécifiques et des droits de timbre applicables aux prestations fournies par les assurances, et le régime fiscal communautaire qui sera envisagé ultérieurement pour les locations d'immeubles.

Les taux de la taxe font l'objet de l'article 7; ils sont applicables à la base d'imposition définie à l'article 6. Jusqu'à l'élimination des frontières fiscales, les taux peuvent être différents d'un pays à l'autre. L'article 7 prévoit cependant dès maintenant que le taux normal est appliqué aux livraisons et aux prestations de services. Les taux réduits applicables à certaines opérations ont pour but de permettre de déduire du montant de la taxe sur la valeur ajoutée résultant de l'application du taux réduit la totalité de la taxe sur la valeur ajoutée perçue au stade antérieur.

La directive souligne la nécessité de restreindre le plus possible le nombre des exonérations. Traditionnellement, et également dans la présente directive en son article 8, l'exonération des exportations est cependant prévue. En outre, l'article 8 paragraphe 3 contient une disposition stipulant que chaque Etat membre peut, sur réserve de la consultation prévue à l'article 13, déterminer d'autres exonérations qu'il estime nécessaires. Il sera ainsi possible de tenir compte de nécessités particulières sur le plan national au moins jusqu'à l'élimination des frontières fiscales. La procédure des consultations préalables est prévue dans un souci d'éviter, dans toute la mesure du possible, des divergences considérables dans le domaine des exonérations.

Le mécanisme particulier de la taxe sur la valeur ajoutée apparaît lors de l'application de l'article 9 qui concerne la déduction impôt sur impôt. En vertu de cette disposition, l'assujetti peut déduire de la taxe sur la valeur ajoutée calculée d'après son chiffre d'affaires la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens qui lui sont livrés et pour les services qui lui sont rendus. Est également déductible la taxe sur la valeur ajoutée acquittée pour des importations et des prélèvements éventuels. N'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des biens et des services qui sont utilisés pour effectuer des opérations non taxables ou exonérées. Des exceptions sont également prévues pour les opérations effectuées à l'extérieur du pays.

L'article 9 paragraphe 3 contient le principe de la déduction immédiate. En vertu de cette règle, les taxes perçues au stade antérieur sur les achats peuvent être immédiatement déduites des taxes perçues sur les ventes, indépendamment de la nature des achats et des ventes, c'est-à-dire sans qu'il y ait identité entre le bien acheté et le bien vendu. Cette méthode de la déduction intégrale et immédiate a pour conséquence que toutes les marchandises et tous les investissements figurent par principe dans les livres avec le prix net.

Compte tenu du fait que le passage du système de taxe à cascade au système de taxe sur la valeur ajoutée, avec application sans restriction de la déduction immédiate, pourrait entraîner pour divers Etats membres d'importantes pertes fiscales qui rendraient nécessaire une majoration du taux de la taxe, et compte tenu également d'influences éventuelles sur l'évolution de la conjoncture, chaque Etat membre a la faculté, pendant une période transitoire, de procéder aux déductions, pour les biens d'équipement, selon des montants partiels annuels (déductions prorata temporis).

L'application de la taxation de la valeur ajoutée implique que les assujettis établissent un minimum de pièces justificatives (comptabilité) concernant les achats et les taxes grevant ces achats au stade antérieur, ainsi que les ventes et les taxes grevant ces ventes (cf. article 10); il en va évidemment de même lorsqu'il s'agit de prestations de services ou d'importations.

De plus, tout assujetti doit délivrer unecfacture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il a effectuées à un autre assujetti; cette facture doit mentionner notamment le montant de la taxe. Sur la base de ce document, l'acheteur peut déduire la taxe des montants frappant son propre chiffre d'affaires. L'article 10 prévoit à cet effet la globalisation périodique des achats d'une part et des ventes d'autre part, la déduction étant opérée à l'aide de ces données globales. L'application technique de la déduction impôt sur impôt se trouve ainsi grandement facilitée. Lorsque, pour une période de déclaration déterminée, le montant des déductions dépasse le montant de la taxe sur la valeur ajoutée calculée d'après le chiffre d'affaires, l'excédent est reporté sur la période suivante, mais il est remboursé à la fin de chaque année civile.

Pour les petites entreprises, l'article 11 prévoit expressément des modalités d'application allégées, que les Etats membres fixent eux-mêmes. Il est même possible d'exclure du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée les plus petites entreprises. L'application de telles réglementations spéciales est toutefois subordonnée à la procédure de consultation visée à l'article 13.

L'agriculture est englobée dans la taxation de la valeur ajoutée. Les produits agricoles à énumérer dans une liste commune seront toutefois soumis à des taux réduits établis de telle façon que la taxe appliquée aux ventes compense en général la taxe acquittée au stade antérieur. Ainsi, les agriculteurs n'ont à payer en pratique aucune taxe, ou seulement des taxes très peu élevées, et la charge fiscale globale grevant l'agriculture n'augmente pas.

L'adoption de ce régime devrait cependant poser des problèmes particuliers dans divers Etats membres, Aussi l'article 12 prévoit-il que la Commission soumettra, au plus tard le 1er avril 1966, des propositions détaillées concernant des régimes transitoires que les Etats membres pourront appliquer jusqu'à la suppression des frontières fiscales. Ces propositions concerneront également la liste commune des produits agricoles et les taux réduits applicables à ces produits, ainsi que des modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée n'entravant pas le fonctionnement des organisations communes de marchés agricoles et, en particulier, des systèmes de prix que celles-ci prévoient.

Une procédure spéciale de consultation est définie à l'article 13 de la directive pour tous les cas où elle est prescrite expressément dans les divers articles, notamment délimitation du stade du commerce de détail, si ce stade est exclu du champ d'application, application d'exonérations, établissement de régimes spéciaux pour les petites entreprises, etc. La procédure de consultation a pour but de permettre à la Commission d'entendre les Etats membres au sujet des régimes spéciaux qu'un ou plusieurs Etats membres envisagent d'introduire, afin d'éviter que les conditions de concurrence ne soient faussées entre les Etats membres.

En raison du maintien provisoire des frontières fiscales, cette deuxième directive permet de laisser subsister dans les Etats membres certaines différences dans les modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Lors de l'élaboration ultérieure des propositions concernant une troisième directive visant à rendre possible la suppression des frontières fiscales, il y aura lieu d'examiner dans quelle mesure ces différences dans les modalités d'application devraient obligatoirement disparaître ou si, le cas échéant, certaines divergences peuvent encore être admises. En tout état de cause, une harmonisation des taux de la taxe et des exonérations, qui n'est pas encore prévue dans la deuxième directive, sera alors également nécessaire.