

Partie 1

L'IMPÔT SUR LA DÉPENSE, HISTORIQUE ET RÔLE

L'imposition de la dépense, si l'on se place du côté du consommateur ou sur le chiffre d'affaires, si l'on retient les entreprises imposables, dans son acception moderne est né au début du XX^e siècle après la Première Guerre mondiale. Au fil des années elle a pris de l'importance et n'a cessé de se perfectionner.

Chapitre 1

La création de la TVA

I. La TVA, une longue histoire

1. De 1917 à 1967

Le mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), tel qu'il est pratiqué actuellement, est né en France après quatre étapes couvrant à peu près cinquante ans. La première guerre mondiale a coûté très cher à toutes les nations engagées dans le conflit. Les pays européens de crédateurs sont devenus débiteurs sur le plan international. Pour assurer le financement des opérations il a fallu trouver des ressources. Les impôts sur le revenu, réformés en France en 1917, trop récents, ne pouvaient fournir les montants nécessaires. D'ailleurs, plusieurs pays – Allemagne, Italie, Belgique – mettent en place une taxation des affaires.

Dans le cas de la France il faut distinguer plusieurs étapes jusqu'en 1954.

- En 1917, création d'une taxe sur les paiements, perçue comme un droit de timbre au taux de 0,2 % ;
- En 1920 mise en place d'une taxe générale sur le chiffre d'affaires, au taux de 1,10 %, porté ensuite à 2 %. Elle frappe les affaires commerciales, sauf l'agriculture et les professions libérales. Cette taxe à cascade, par son côté répétitif, conduisait à une hausse des prix et au mécontentement des consommateurs ;

La création de la TVA

- En 1925, création d'un système de taxes uniques (thé, vin, café...), dont l'avantage tient à une perception unique. Rapidement trop nombreuses, elles permettent le développement de la fraude.
- En 1936, réforme du précédent régime avec création de la Taxe à la production. Elle frappait les importations et les ventes de biens meubles, au stade du dernier producteur ; toutes les opérations amont étaient faites en suspension de taxe. Une seule perception, donc neutralité de la taxe. Le nouveau régime comprenait également une taxe cumulative sur les prestations de services, devenue la taxe sur les transactions en 1940, au taux de 1 % passé à 1,75 % en 1948. En contrepartie suppression de la plupart des taxes uniques.
- La loi du 10 avril 1954 crée la première taxe sur la valeur ajoutée, avec mécanisme des paiements fractionnés, les entreprises pouvant dès lors déduire la taxe amont sur les biens entrant dans la production, mais également sur les investissements, et à partir d'avril 1955 déduction autorisée de la taxe sur les prestations de services. Un taux normal de 20 %, trois taux réduits, deux taux majorés. Les travaux immobiliers sont désormais dans le champ d'application de la TVA.
- La loi du 6 janvier 1966 entrée en application le 1^{er} janvier 1968 permettra à la TVA de devenir véritablement l'impôt sur la dépense. La taxe sur les prestations de services, la taxe locale et de nombreuses exonérations sont supprimées et la quasi-totalité des taxes amont devient déductible, comme la taxe sur les produits pétroliers. Extension du champ d'application aux spectacles, à l'agriculture, suppression de la règle du butoir qui limitait la déduction de la taxe amont à celle collectée en aval, création d'un régime simplifié... La TVA française est prête à s'intégrer dans le système européen.

2. La TVA et l'Union européenne

L'article 3 du traité de Rome prévoit l'abolition entre les États membres des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux et « l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché intérieur ». À part la France qui avait un régime de TVA, les autres États membres utilisaient un système de taxes en cascade, ce qui posait des

difficultés dans les échanges entre ces pays, car il fallait calculer des montants compensatoires pour rembourser la taxe lors des exportations et calculer un taux moyen pour les importations, d'après le montant perçu si les biens avaient été fabriqués en interne. À la suite des travaux du professeur Neumark s'appuyant sur les articles 99 et 100 du traité de Rome deux directives furent adoptées en 1967. La première fixe les règles de principe : suppression des taxes cumulatives à cascade, mise en place d'un impôt général avec paiements fractionnés, à terme suppression des frontières fiscales entre les États membres, mais l'harmonisation des taux est repoussée à plus tard.

La TVA européenne fut mise en place à partir des années 1970, 1967 pour le Danemark, 1968 pour la France et l'Allemagne, 1973 pour l'Italie et la Grande-Bretagne (après son adhésion au Marché commun), ensuite tous les États membres en fonction de la date de leur entrée dans l'Union. Actuellement les 27 ont adopté la TVA.

3. L'uniformisation de l'assiette : la 6^e directive de mai 1977

La mise en place d'une TVA commune ne réglait pas tous les problèmes, car l'application des directives n'était pas interprétée de la même manière dans tous les États membres. Il était donc nécessaire d'avoir une assiette commune pour tous les pays. Une décision de 1970, qui va accorder à la Commission un complément de ressources prélevé sur la TVA collectée de l'ensemble des États (1 % d'une assiette uniforme), permettra d'accélérer la recherche d'une uniformisation de l'assiette.

La directive du 17 mai 1977, qui remplace la 2^e directive, fixe des règles communes dans les domaines suivants :

- le champ d'application de la TVA. Il couvre toutes les activités économiques, effectuées de façon indépendante par un assujetti, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Certaines activités seront encore réservées ;
- la TVA s'applique à l'intérieur des États membres sauf quelques exceptions : île d'Helgoland ou le territoire de Büsingen pour l'Allemagne, Campione d'Italia ou Livigno pour l'Italie ;

La création de la TVA

- la base d'imposition comprend tout ce que le fournisseur ou le prestataire reçoit de l'acheteur ou du client, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ;
- le fait générateur, le principe des déductions sont précisés (les déductions, ne sont possibles qu'à partir du moment où la taxe est exigible chez le client), mais les taux de la TVA restent de la responsabilité des États membres (quarante ans plus tard la question des taux n'est toujours pas réglée). La directive de novembre 2006 conservera ces dispositions.

Les différents pays ont transposé la 6^e directive dans leur droit positif en 1979 ou 1980. En France une forte opposition parlementaire a eu lieu, la transposition est intervenue le 29 décembre 1978.

II. De l'assiette commune à nos jours

1. De 1977 au régime transitoire de 1993

La 6^e directive pour les membres de la Commission n'était qu'une étape, l'objectif était de créer un véritable marché unique, dans lequel la TVA s'appliquerait de manière uniforme dans tous les États membres. L'Acte unique de février 1986 va dans ce sens puisqu'il prévoit des mesures progressives pour établir un marché intérieur au plus tard le... 31 décembre 1992. Des discussions continues ont lieu pendant cette période, avec quelques avancées, comme la 8^e directive de décembre 1979 qui permet de se faire rembourser la TVA acquittée dans un autre État membre pour l'achat de certains biens et services, ou encore le régime des départements d'outre-mer considérés comme des territoires d'exportation.

Mais le problème posé à la Commission était surtout celui de l'import-export. Certes il n'y a plus de droits de douane à l'intérieur du marché commun, mais la vente d'un bien d'un pays A à un pays B se faisait hors taxes, le pays B imposait le bien d'après ses taux, lors de l'importation. C'était le même régime qu'avec les pays tiers : exonération à l'export, TVA à l'import. Pour régler ce problème, afin de mettre en place un marché unique, la Commission a proposé que la TVA soit facturée dans le pays d'origine avec déduction dans le pays de consomma-

tion où l'assujetti était établi. Pour éviter les pertes de recettes dans le pays de consommation, la Commission avait prévu de mettre en place un mécanisme de clearing avec un compte central de compensation géré par ordinateur. Refus des États membres, en particulier la France et la Grande-Bretagne. Compte tenu de ces difficultés les membres du Conseil ont accepté la mise en place d'un régime transitoire pour quatre ans, y compris pour les droits d'accise, à compter du 1^{er} janvier 1993, par la directive du 16 décembre 1991.

2. Le régime transitoire

Il était prévu pour quatre ans jusqu'au 31 décembre 1996. Reporté à plusieurs reprises, il est toujours en place. Compte tenu des fraudes, en particulier la fraude carrousel, désormais aucune date n'est fixée pour le régime définitif de la TVA.

Cependant deux dispositions importantes ont été prises qui modifient profondément l'ancien régime :

- suppression des contrôles fiscaux aux frontières des États membres, sauf avec les pays tiers, les exportations devant être, dans ce cas, consignées sur un DAA (document administratif unique) ;
- le régime d'import-export entre États membres est remplacé par celui des livraisons-acquisitions : le pays A fait une livraison hors taxe vers le pays B, l'assujetti du pays B calcule la taxe par une procédure d'auto-liquidation, ouvrant droit ensuite à déduction dans son cycle d'opérations (ce mécanisme permettra le développement de la fraude carrousel (voir ch. 16.VI.2). Toutefois, pour pouvoir suivre les flux de marchandises, en l'absence de contrôle douanier, les assujettis doivent disposer d'un numéro d'identification invariant, lequel doit figurer sur toutes les factures de ventes, d'achats ou de services. À noter un régime particulier pour les transferts-affectations, pour les achats des particuliers et les droits d'accise imposables dans le pays de destination.

Pas de changements pour les taux ; quant aux services, il faudra attendre la directive du 12 février 2008 pour avoir de nouvelles dispositions.

3. Du régime transitoire aux directives de 2006 et 2008

Le régime transitoire devait durer quatre ans avant de mettre enfin en place le régime définitif ; il est toujours en place en 2008. Mais des aménagements sont intervenus depuis 1993 qui ont modifié les dispositions antérieures. Il faut citer : la septième directive du 14 février 1994 fixant un régime particulier pour les biens d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection ou d'antiquité ; celle du 20 décembre 1996 décidant que le taux normal ne peut être inférieur à 15 % (décision maintenue jusqu'au 31 décembre 2010) ; 17 juin 1999, application des règles des prestations immatérielles aux services de télécommunications ; 17 octobre 2000, modifiant à partir de 2002 le régime du représentant fiscal ; 20 décembre 2001, modernisation des règles de facturation en matière de TVA ; 7 octobre 2003, modification des règles de territorialité à compter de 2005 applicables aux livraisons de gaz et d'électricité... Mais de nombreux projets sont toujours à l'étude comme le régime des PME (*SBA small business act comme* aux États-Unis).

Compte tenu des difficultés pour la mise en place d'un régime définitif, la Commission a pris deux dispositions importantes : refonte de la directive de 1977, mise en place à terme de nouvelles règles de territorialité pour les services. Toutefois, les difficultés liées aux ventes intracommunautaires de biens (livraisons-acquisitions), à l'origine de la fraude carrousel ne sont pas réglées.

- La directive du 28 novembre 2006 comprend 414 articles et 12 annexes et en particulier un tableau de concordance avec la 6^e directive. Dans le considérant n° 1 la Commission rappelle : « La directive du 17 mai 1977 [...] a été modifiée de façon substantielle à plusieurs reprises. À l'occasion de nouvelles modifications de ladite directive, il convient, dans un souci de clarté et de rationalité, de procéder à la refonte de ladite directive [...]. » L'article 411 confirme l'abrogation des directives de 1967 et 1977, les nouvelles dispositions entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2007. La transposition doit intervenir avec effet au 1^{er} janvier 2008 ;
- la directive du 12 février 2008 modifie la territorialité des services à partir de 2010. Pour les assujettis, imposition chez le preneur ; pour les particuliers, imposition au lieu d'établissement ou du domicile du prestataire.

Chapitre 2

Caractères et rôle de la TVA

La TVA a 50 ans, elle a été adoptée par l'Union européenne et par de nombreux pays dans le monde. Quelles en sont les raisons ?

I. Neutralité économique... mais pas sociale

1. D'abord une définition

Celle proposée par Maurice Lauré dans son traité de *Science fiscale*, chap.24, en précise bien les caractères : « Impôt général de consommation : calculé ad valorem ; perçu par les entreprises qui l'incorporent à leur prix ; pesant dans une égale répartition sur tous les coûts élémentaires de la fabrication et de la commercialisation d'un même produit, de manière à ne pas fausser les calculs grâce auxquels les entreprises maximisent la productivité ; capable de comporter des taux différents selon la nature des produits ou des services... c'est une taxe sur le chiffre d'affaires appliquée dans chaque entreprise aux ventes, sous déduction des taxes facturées par les fournisseurs. »

2. Neutralité économique...

C'est le principal caractère de la TVA : elle s'applique à la valeur ajoutée par chaque entreprise, sans devenir un élément définitif du prix, donc une charge répétitive pour les phases ultérieures de la production : ce qu'on appelle des taxes à cascade. D'un côté on a les coûts de production, fixes et variables, la marge