

## Taxe sur la valeur ajoutée

## 499 Une perspective internationale sur la TVA

Alain CHARLET,

avocat, consultant auprès de l'OCDE

Jeffrey OWENS,

directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE



Les impôts sont aussi vieux que la civilisation ; ils remonteraient à l'Égypte antique. Alors, à 56 ans, la TVA est encore relativement jeune. Toujours aussi attirante en termes de rentrées fiscales, elle continue à séduire les gouvernements. Pourtant, à l'heure où ceux-ci s'interrogent sur la stratégie et les mesures à adopter pour stabiliser l'économie et réduire la dette publique (augmentation des taux, élargissement de la base imposable, coupures budgétaires, etc.), la TVA arrive à un tournant de sa vie. Il est temps de s'interroger sur son rôle et son évolution future.

## 1. Une brève histoire de la TVA

1 - L'idée de la TVA semble avoir été conçue dans les années vingt par un homme d'affaires allemand, Wilhelm Von Siemens<sup>1</sup>. Ce qui n'était au départ encore qu'une idée a été transformé en un véritable impôt par le « père de la TVA », Maurice Lauré, qui était directeur adjoint de la Direction générale des impôts. L'année 1954 voit naître la TVA et la France est son berceau<sup>2</sup>. D'autres naissances vont suivre. Dans les années 1960, une TVA sur la production est introduite en Côte-d'Ivoire et au Sénégal<sup>3</sup> au moment de l'indépendance de ces pays. En 1965, une TVA traditionnelle appliquée à toutes les étapes de la production est introduite au Brésil. Mais, à la fin des années soixante, la TVA n'est encore répandue que dans une dizaine de pays<sup>4</sup>. En effet, en 1965, la plupart des taxes sur la consommation dans les pays de l'OCDE étaient des *Retail Sales Taxes* ou taxes de vente au détail, c'est-à-dire des impôts appliqués au stade de la consommation finale des biens ou services<sup>5</sup>. En 1989, toutefois, quarante-huit pays, principalement en Europe de l'Ouest et en Amérique du Sud – mais aussi un certain nombre de pays en voie de développement –

avaient adopté une TVA<sup>6</sup>. Déclat qui fut rendu possible par le développement de l'Union européenne. En effet, la mise en place d'un système de TVA était une condition d'adhésion à la Communauté économique européenne. Depuis, cette expansion s'est accélérée : grâce au soutien notamment du Fonds monétaire international (FMI), la TVA s'est répandue dans plus de 140 pays. Elle représente souvent plus du cinquième de l'ensemble des recettes fiscales. La TVA a généralement été mise en place pour accroître les rentrées fiscales mais elle a aussi permis, dans un certain nombre de cas, de réduire le montant de l'impôt sur le revenu et des accises<sup>7</sup>. En 2007, les revenus générés par la TVA ou impôts assimilés (un certain nombre de *Goods and Services Tax* sont en réalité des TVA bien qu'elles n'en portent pas le nom) représentaient 18,6 % des recettes fiscales de l'ensemble des pays membres de l'OCDE (contre 13,5 % en 1970) et 19,8 % des recettes fiscales des pays européens membres de l'OCDE (contre 15,2 % en 1970)<sup>8</sup>. La part des recettes de TVA en pourcentage du PIB a presque doublé entre 1970 et 2007 (3,3 % en 1970 contre 6,7 % en 2007 pour l'ensemble des pays membres de l'OCDE et 3,7 % en 1970

**NdA :** Les opinions exprimées dans cet article sont celles des auteurs et ne constituent pas une prise de position officielle de l'OCDE. Les auteurs souhaitent remercier tout particulièrement David Holmes et Stéphane Buydens pour leurs conseils avisés et leurs précieux commentaires.

1. L. Ebril, M. Keen, J.-P. Bodin et V. Summers, *The Modern VAT* : IMF 2001, p. 4.
2. Sur les cinquante ans de la TVA, V. La TVA a cinquante ans : *Dr. fisc.* 2004, n° 44-45, étude 41.
3. *Ibidem*.
4. S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008* : OECD publishing, p. 23.
5. *Policy Brief – Consumption Taxes : the Way of the Future* : OECD Observer, oct. 2007.

6. IMF Working Paper, WP/07/274 : J. Norregaard et T. S. Kahn, *Tax Policy : Recent Trends and Coming Challenges* : IMF 2007, p. 37.

7. Par exemple, la réforme de 1986 en Nouvelle-Zélande a introduit une *Goods and Services Tax* (Taxe sur les Produits et Services – « GST »/TPS) et a, parallèlement, réduit le taux marginal d'imposition à l'impôt sur le revenu (tout en augmentant néanmoins la base d'imposition à cet impôt). À Singapour, une « GST » a été introduite en 1994 dans le cadre d'une opération de restructuration fiscale tendant à faire basculer les recettes du pays d'un système basé sur une fiscalité directe vers une fiscalité indirecte. L'introduction de cette « GST » a permis à Singapour de baisser les taux d'impôt sur le revenu.

8. Table 29 de *Revenue Statistics 1965-2008 – Statistiques des recettes publiques 1965-2008* : OECD publishing, 2009, p. 91.

contre 7,5 % en 2007 pour les pays européens membres de l'OCDE)<sup>9</sup>. Trente-deux des trente-trois pays membres de l'OCDE ont aujourd'hui adopté une TVA.

## 2. Quelles sont les raisons de ce succès ?

2 - La TVA génère des revenus d'une manière neutre et transparente<sup>10</sup>. Certains suggèrent que « la TVA est l'instrument le plus efficace pour générer des recettes fiscales pour les gouvernements »<sup>11</sup> et que « le coût marginal de la TVA pour générer des recettes publiques est généralement plus faible que celui des autres impôts »<sup>12</sup>. Dans les anciens pays communistes, ce succès fut favorisé par la nécessité de remplacer les impôts sur les entreprises d'État et d'anticiper l'adhésion à l'Union européenne.<sup>13</sup> Par ailleurs, la neutralité de la TVA à l'égard du commerce international en a fait l'alternative préférée aux droits de douanes, qui ont été progressivement démantelés dans le cadre de la libéralisation du commerce mondial.<sup>14</sup> La TVA n'affecte pas la compétitivité des entreprises exportatrices : en effet, elle ne grève pas les exportations et la TVA d'amont sur les produits exportés est en principe déductible. D'autre part, le fonctionnement de la TVA permet en principe de limiter efficacement toute fraude sur des transactions domestiques. En effet, la TVA fonctionne selon un mécanisme de paiement fractionné : les assujettis successifs tout au long de la chaîne d'approvisionnement peuvent normalement déduire la taxe d'amont sur leurs achats et doivent collecter la TVA sur leurs ventes. Il en résulte que le montant de l'impôt collecté par les autorités fiscales doit en principe être égal à la TVA payée par le consommateur final au dernier vendeur. Ce mécanisme permet une sécurisation de la collecte de la taxe, dans la mesure où la TVA est collectée de manière fractionnée par tous les maillons de la chaîne contrairement à une taxe de vente au détail (*Retail Sales Tax*) qui n'est en principe collectée qu'au moment de la consommation finale et où l'ensemble de la taxe est perdu en cas de fraude. Enfin, les économistes considèrent généralement que la TVA encourage les comportements d'épargne et d'investissement dans la mesure où il s'agit d'une taxe sur la consommation et non sur les revenus. Des études récentes de l'OCDE suggèrent en outre que la TVA est davantage favorable à la croissance économique que les impôts sur le revenu ou les sociétés<sup>15</sup>.

## 3. Un moment opportun pour réfléchir sur la structure de la TVA

3 - Il semble aujourd'hui opportun de réfléchir à la manière de réformer les systèmes existants de TVA. Pourquoi ? D'une part, parce que plus de cinquante années se sont écoulées depuis la mise en place de la première TVA. Nous disposons donc du recul nécessaire. D'autre part, parce que la TVA est un pilier budgétaire. Le monde traverse actuellement une crise économique majeure. Les gouvernements vont devoir réduire les dettes publiques à des niveaux acceptables au moment de la sortie de crise. Les recettes de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales ont – et vont – baissé de manière significative. Baisse de l'impôt sur les sociétés dans l'immédiat car beaucoup d'entreprises frappées par la crise payeront peu d'impôt, et dans les années à venir du fait de la possibilité de reporter les pertes sur les années ultérieures. Baisse de l'impôt sur le revenu car les salaires n'augmentent généralement pas et que beaucoup de ménages ont déjà perdu ou perdront leur emploi. Baisse des cotisations sociales enfin en raison du gel des salaires ou de la hausse du chômage. Il est difficile de prévoir quand ces revenus reviendront à un niveau normal. La TVA, en revanche, devrait être relativement moins affectée<sup>16</sup> même si ses recettes pourraient diminuer en partie en raison d'une baisse de la consommation. Il est donc nécessaire de réfléchir aux moyens de rénover ce levier budgétaire et de lui donner sa pleine efficacité.

Un des éléments importants à prendre en considération en procédant à une analyse critique des systèmes de TVA existants est le nombre de taux de TVA. En effet, l'existence de taux multiples affecte l'efficacité d'un système de TVA, en accroît la complexité et augmente ainsi les coûts d'administration de l'impôt pour les gouvernements et de *compliance* (respect des obligations fiscales) pour les assujettis.

## 4. Deux groupes de pays

4 - On distingue traditionnellement deux grands groupes à l'intérieur des pays développés : les pays qui ont introduit une TVA sur la base du modèle français puis européen, et les pays qui ont mis en place un système différent de TVA.

Le **premier groupe** de pays, qui inclut par définition beaucoup de pays membres de l'Union européenne, a généralement un taux normal de TVA et un certain nombre de taux réduits : la base d'imposition au taux normal est dite « réduite ». Les articles 96 à 99 de la directive TVA 2006/112/EC du 28 novembre 2006 autorisent les États membres de l'Union européenne à disposer d'un taux normal qui ne peut être inférieur à 15 % et d'un maximum de deux taux réduits qui ne peuvent être inférieurs à 5 %. De surcroît, le chapitre 4 du Titre VIII de la directive TVA attribue aux États membres – de fait, les plus anciens – des « droits réservés » les autorisant à continuer à appliquer un taux réduit plus bas que le minimum de 5 % indiqué dans la directive si ce taux « super réduit » existait avant 1991.

À l'origine, l'introduction de taux réduits en Europe obéissait au désir d'alléger le coût de la taxe sur les biens et services qui formaient la plus grande partie des dépenses des ménages les plus modestes.

9. Table 28 de Revenue Statistics 1965-2008 – Statistiques des recettes publiques 1965-2008, préc.

10. S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008*, préc.

11. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax : World Bank Policy Research Working Paper 3671*, août 2005, p. 19 : « A VAT is the most effective instrument for generating government revenue ».

12. Commentaire de Richard M. Bird sur l'avant-projet « *Value-Added Tax and Excises* » publié en juillet 2008, commandé par le *Mirrlees review of UK taxes*. Cet avant-projet est signé par Ian Crawford, Michael Keen et Stephen Smith. Le *Mirrlees review*, qui est présidé par le prix Nobel Sir James Mirrlees, cherche à identifier les caractéristiques d'un bon système fiscal au XXI<sup>e</sup> siècle ([www.ifs.org.uk/mirrleesreview](http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview)).

Monsieur Richard M. Bird indique dans son commentaire que : « The marginal cost of raising funds for public purposes through VAT is generally lower than it would be if other taxes were employed ».

13. IMF Working Paper, WP/07/274 : J. Norregaard et T. S. Kahn, *Tax Policy : Recent Trends and Coming Challenges*, préc.

14. S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008*, préc.

15. OECD Economics Department Working Paper n° 620 : Å. Johansson, Ch. Heady, J. Arnold, B. Brys et L. Vartia, *Tax and Economic Growth : ECO/WKP(2008) 28*, 11 juill. 2008, p. 42 à 45. – OECD Economics Department Working Paper n° 758 : Z. Hrdlička, M. Morgan, D. Prušvic, W. Tompson et L. Vartia, *Further advancing pro-growth tax and benefit reform in the Czech Republic : ECO/WKP(2010)14*, 19 avr. 2010, p. 35 à 37.

16. Preuve en est que la plupart des États européens ont d'ores et déjà commencé à augmenter leurs taux de TVA pour accroître leurs recettes. Par exemple, le Royaume-Uni, qui avait suite à la crise financière temporairement diminué son taux normal de 17,5 % à 15 % en 2009 avant de revenir à 17,5 % en 2010, va augmenter son taux normal de 17,5 % à 20 % à partir de janvier 2011, cf. *Hausse de la TVA et plan d'austérité drastique en Grande-Bretagne : lemonde.fr*, 22 juin 2010 ; *L'Espagne a augmenté son taux normal de 16 à 18 % le 1<sup>er</sup> juillet 2010 ; Hausse de la TVA en Espagne, à quand le tour de la France ? : La Tribune.fr*, 1<sup>er</sup> juill. 2010 ; *Après une première hausse de la TVA de 19 à 21 % en mars dernier, la Grèce vient de procéder à une seconde hausse en juillet 2010 de 21 à 23 %*. *Hausse de la TVA en Grèce : lefigaro.fr*, 1<sup>er</sup> juill. 2010.

Beaucoup de pays avaient également un taux spécifique plus élevé que le taux normal pour les produits de luxe. Il s'agissait le plus souvent d'une réminiscence des premières taxes sur les ventes (*Sales Tax*) appliquées à l'origine sur ces mêmes produits. L'intégration dans l'Union européenne a obligé ces pays à abandonner ce taux sur les produits de luxe et à appliquer le taux normal. En revanche, certains pays en dehors de l'Union européenne ont encore une taxe sur les biens de luxe : par exemple, l'Algérie (avec un taux compris entre 20 et 110 %), le Chili (avec un taux compris entre 50 et 85 %), la Tunisie (avec un taux compris entre 10 et 700 %) et la Turquie (avec un taux compris entre 7 et 40 %) <sup>17</sup>.

Le **second groupe** de pays – qui inclut notamment l'Australie, le Canada, la Corée du Sud, la Nouvelle-Zélande, Singapour et l'Afrique du Sud – n'a pas ou peu de taux réduits de TVA : la base d'imposition au taux normal est dite « large ». La réforme néo-zélandaise de 1986, qui a introduit la TVA dans le pays, applique un taux unique de TVA (il n'y a pas de taux réduits) à une large base d'imposition : le seuil d'immatriculation à la TVA est relativement bas et il existe peu d'exceptions ou d'exonérations de TVA. La Nouvelle-Zélande obtient le meilleur résultat de tous les pays de l'OCDE sur le ratio de recettes TVA (*VAT revenue ratio*), c'est-à-dire l'indicateur qui permet de mesurer l'efficacité d'un système de collecte de TVA <sup>18</sup>. L'Afrique du Sud a introduit une TVA en 1991 qui suit dans les grandes lignes le modèle néo-zélandais, à quelques exceptions près. Le système sud-africain exonère avec droit à déduction les produits alimentaires de première nécessité <sup>19</sup>. Cette mesure a été étendue en 2001 à la paraffine, une source d'énergie utilisée par les ménages les plus modestes <sup>20</sup>. D'autre part, le système sud-africain a un seuil d'immatriculation à la TVA relativement élevé. Cette mesure est destinée à simplifier le système TVA en excluant les plus petites entreprises <sup>21</sup>. Singapour a introduit une TVA en 1994. Il s'agit d'un système à « base large » avec un taux unique, comme le modèle néo-zélandais, mais avec un seuil d'immatriculation élevé, comme dans le système sud-africain. L'Australie a introduit sa « GST » en 2000 <sup>22</sup> sous la forme d'un système à « base large » comme les précédents modèles. Toutefois le modèle australien souffre d'un certain nombre d'exonérations avec droit à déduction (*GST free supplies* selon la terminologie australienne) pour la santé et les soins médicaux, l'éducation, la garde d'enfants, la nourriture et les boissons. Les pays en voie de développement semblent avoir également largement opté pour des systèmes à taux unique. Par

exemple, sur les vingt et un pays africains qui ont adopté une TVA entre 1990 et 1999, quatorze ont adopté un taux unique. Huit des neuf pays africains qui ont adopté une TVA depuis 2000 ont adopté un taux unique <sup>23</sup>.

Il est également intéressant de remarquer que les pays qui ont adopté une base dite « large » (peu de taux réduits ou d'exonérations) disposent généralement d'un taux normal ou unique inférieur au minimum européen de 15 % pour le taux normal. Le taux normal s'élève à 10 % en Australie, 14 % en Afrique du Sud et 5 % au Canada <sup>24</sup> et le taux unique est de 12,5 % en Nouvelle-Zélande <sup>25</sup> et de 7 % à Singapour.

Des tables indiquant les taux normaux et réduits de TVA dans les pays membres de l'OCDE sont reproduites *infra* en annexe de cette présente étude (Source : *OECD tax database*).

On constate des mouvements à l'intérieur de cette classification. **En effet, certains pays sont en train d'évoluer vers un système à taux unique et à base « large »**. La Suisse, par exemple – et ce alors que son système de TVA introduit en 1995 est marqué par l'influence de l'Union européenne – a lancé en 2007 une consultation publique tendant à réévaluer son système de TVA. La plupart des réponses étaient clairement favorables à une révision substantielle du système de TVA suisse et à une évolution vers un système à taux unique. Des propositions de réforme ont été présentées en ce sens au parlement suisse en juin 2008. **La première partie de la réforme** est entrée en vigueur en janvier 2010. Elle correspond à une simplification de l'administration de la taxe qui devrait réduire les coûts de *compliance* pour les entreprises (la charge et le coût correspondant devant toutefois être transféré à l'administration fiscale suisse). **La seconde partie de la réforme**, qui n'est en l'état qu'une proposition, devrait remplacer les trois taux de TVA existants (de 2,4 %, 3,6 % et 7,6 % <sup>26</sup> par un taux unique plus bas de 6,1 %. Vingt des vingt-cinq mesures d'exonération de TVA devraient également être supprimées – mais l'exonération pour les services bancaires, financiers et d'assurance devrait subsister. Selon des études indépendantes <sup>27</sup>, la mise en place d'un taux unique pourrait réduire d'au moins 20 % – et potentiellement jusqu'à 30 % – les coûts de *compliance* pour les entreprises <sup>28</sup>. Elle pourrait également entraîner une augmentation de la croissance économique dans une proportion comprise entre 0,1 % à 0,7 % <sup>29</sup>.

17. Source : site internet *United States Council for International Business* (« USCIB ») : <http://www.uscib.org/index.asp?documentID=1676>.

18. Le ratio de recettes TVA (*VAT Revenue Ratio*) est un indicateur dont l'objet est de mesurer l'écart entre les revenus générés en théorie par un système de TVA « pur » (supposant l'existence d'un taux unique, une compliance parfaite et une collecte totale de la taxe) et les revenus réellement collectés. Ce ratio est défini comme le rapport entre les montants de TVA réellement collectés et les montants qui auraient été, en théorie, si la TVA avait été appliquée avec un taux unique à l'ensemble de la consommation finale (pour les besoins du calcul du ratio, la « consommation finale » est supposée être reflétée par les chiffres de la consommation nationale tels qu'extraits des comptes nationaux – cette présomption n'est pas parfaite dans la mesure où des biens d'investissement, pourtant soumis à TVA, ne sont pas considérés comme de la consommation dans les comptes nationaux). Le « *VAT Revenue Ratio* » est un indicateur dans la mesure où plusieurs éléments peuvent en affecter la mesure : par exemple, la définition de la « consommation finale », les exonérations, les taux réduits, les seuils d'immatriculation à la TVA, mais également d'autres facteurs tels qu'une faible compliance ou administration de la taxe, cf. S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008*, *préc.*, p. 67 à 71.

19. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax*, *préc.*, p. 2 et 6.

20. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax*, *préc.*, p. 6.

21. *Ibidem*.

22. <http://www.ato.gov.au/businesses/content.asp?doc=/content/00221985.htm>.

23. IMF Working Paper, WP/07/274 : J. Norregaard et T. S. Kahn, *Tax Policy : Recent Trends and Coming Challenges*, *préc.*, p. 38.

24. Au Canada, le taux de la « GST »/TPS (taxe sur les produits et services) est de 5 % depuis janvier 2008 (il s'élevait auparavant à 6 %). Toutefois, cinq provinces canadiennes (la Nouvelle-Écosse, le Nouveau-Brunswick, Terre-Neuve et le Labrador, et – depuis juillet 2010 – l'Ontario et la Colombie-Britannique) ont harmonisé leur taxe de vente avec la « GST »/TPS pour créer une Harmonized Sales Tax/taxe de vente harmonisée (« HST »/TVH). Cette « HST »/TVH s'applique aux mêmes biens et services que la « GST »/TPS. Le taux de la « HST »/TVH est de 13 % (à l'exception de la Colombie-Britannique où il est de 12 %). Il comprend une part fédérale de 5 % (correspondant à la « GST »/TPS) et une part provinciale de 8 % (7 % pour la Colombie-Britannique).

25. Le taux de la « GST » en Nouvelle-Zélande va augmenter de 12,5 % à 15 % à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2010.

26. Suite à un referendum en date du 27 septembre 2009, ces taux vont augmenter respectivement jusqu'à 2,5 %, 3,8 % et 8 % à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011 et ce jusqu'au 31 décembre 2017.

27. Communiqué de presse du département fédéral des finances de la Confédération suisse en date du 26 juin 2008.

28. Ramboll Management GmbH, *Messung der Bürokratiekosten der Merkwertsteuer-Gesetzgebung auf Basis des Standard-Kosten-Modells* : sept. 2007.

29. F. Bodmer, *Die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien* : 27 avr. 2007.



## 5. La perception des économistes

**5 - Les travaux de l'OCDE montrent clairement depuis les années 1980 qu'un système de TVA à « base large » et à taux unique serait l'idéal**<sup>30</sup>. Cette vue est partagée par des études plus récentes. Le rapport publié en 2007 par le *Copenhagen Economics*<sup>31</sup> et le *2008 draft chapter of the Mirrlees Review of UK taxes*<sup>32</sup> considèrent qu'un système à « base large » pourrait générer des revenus importants tout en réduisant les coûts d'administration de la taxe pour les gouvernements et les coûts de *compliance* pour les entreprises. Ces rapports considèrent que la TVA n'est pas un outil approprié pour influencer les comportements sociaux car les taux zéros ou réduits ne seraient pas des moyens de redistribution efficaces.

**Et pourtant, dans de nombreux pays, la mise en place d'un ou plusieurs taux réduits est traditionnellement justifiée par l'idée de lutter contre la régressivité de la TVA.** Les ménages les plus modestes dépenseraient une plus grande proportion de leurs revenus dans des produits de première nécessité. En effet, un rapport de la Banque mondiale a montré que les ménages pauvres sud-africains dépensent une majorité de leurs revenus (61 %) pour acheter des produits alimentaires alors que ceux à haut revenu n'en dépenseraient que

15 %<sup>33</sup>. Il en ressort que les ménages pauvres souffriraient donc davantage de l'impact de la TVA sur le coût de la nourriture. Des taux réduits de TVA pourraient donc compenser la régressivité de la TVA et opérer une certaine redistribution envers les ménages les plus pauvres.

**Mais cette position est erronée dans la mesure où les plus riches bénéficient également des taux réduits.** Il semblerait, en réalité, que les ménages riches consommeraient davantage de produits de première nécessité en valeur absolue que ceux qui sont pauvres et que les taux réduits leur profiteraient davantage<sup>34</sup>. Par ailleurs, les taux réduits ont également un effet de distorsion négatif sur l'économie. L'avant-projet préparé pour le *Mirrlees review* en juillet 2008 indique que « trouver la volonté politique pour mettre en place un tel changement [la suppression des taux réduits] commence par la reconnaissance de l'injustice fondamentale – et de l'absence de rentabilité – de la structure des taux »<sup>35</sup>. En Nouvelle-Zélande, des éléments de preuve disponibles au moment de la réforme fiscale de 1986 ont permis de démontrer que les ménages les plus aisés dépensaient au moins le double des ménages les plus modestes pour les dépenses de nourriture<sup>36</sup>. Sijbren Cnossen, de l'université de Maastricht, prétend que « le traitement fiscal de faveur accordé à la nourriture aboutit à donner deux fois plus d'allègements fiscaux aux hauts revenus qu'aux bas revenus »<sup>37</sup>.

D'autre part, il faut remarquer que **les économistes ne partagent pas nécessairement l'opinion selon laquelle la TVA serait régressive**. Certains considèrent en effet que l'impact de la taxe doit être évalué tout au long de la vie d'un individu et non pas sur une seule base annuelle. En théorie, le revenu annuel d'un individu est bas lorsque celui-ci est jeune, car il étudie ou débute sa carrière professionnelle. Ce revenu atteint normalement son apogée lorsque l'individu est en milieu de carrière. Il commence à décroître lorsque l'individu devient âgé, soit en raison d'une perte d'efficacité professionnelle, soit parce que cet individu a pris sa retraite. Une analyse de l'impact de la TVA sur une base annuelle pourrait conduire à conclure que la TVA est plus régressive pour les jeunes et les personnes âgées alors que la même analyse conduite sur toute une vie pourrait aboutir à une conclusion différente<sup>38</sup>. Néanmoins, il convient de remarquer que cette analyse économique a ses limites dans la mesure où elle présuppose que tous les individus aient la même espérance de vie et gagnent en moyenne des revenus équivalents. En pratique, la probabilité pour que le salaire d'un employé peu qualifié atteigne un pic en milieu de carrière est relativement faible.

Toutefois, le rapport du *Copenhagen Economics* publié en 2007 – qui arrive à la conclusion qu'une structure de taux de TVA plus uniforme présente des avantages considérables d'un point de vue écono-

30. V. par ex., OECD Economics Department Working Paper n° 40 : R. P. Hagemann, B. R. Jones et R. B. Montador, *Tax Reform in OECD Countries : Economic Rationale and Consequences* : OECD Publishing, août 1987, p. 34 à 37.

31. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* : *Copenhagen Economics*, 21 juin 2007. La principale conclusion de cette étude est qu'une évolution vers un système de TVA avec des taux uniformes présente des avantages considérables d'un point de vue économique : un taux unique accroîtrait l'efficacité économique, diminuerait les coûts de compliance pour les entreprises et assouplirait le fonctionnement du marché. Si cette étude admet que l'utilisation de taux réduits de TVA pourrait apporter des avantages spécifiques, elle précise qu'il ne peut s'agir que d'un ajustement du système TVA et que l'utilisation de taux réduits doit être, en tout état de cause, limitée à des secteurs spécifiques (généralement, les secteurs à forte utilisation de main d'œuvre peu qualifiée, de manière à favoriser le transfert vers l'économie officielle des tâches effectuées dans le cadre de l'économie domestique, ou pour lutter contre l'économie souterraine).

Le Taxation Paper n° 13 de la Commission européenne en date du 13 octobre 2008 reproduit le contenu du 2007 Copenhagen Economic Study.

32. I. Crawford, M. Keen, S. Smith, *Value Added Tax and Excises – Prepared for the Report of a Commission on reforming the Tax System for the 21st Century, Chaired by Sir James Mirrlees* : juill. 2008. Cet avant-projet a été commandé par le *Mirrlees review of UK taxes* et l'*Institute for Fiscal Studies* (Le « Mirrlees review », qui est présidé par le prix Nobel Sir James Mirrlees, cherche à identifier quelles sont les caractéristiques d'un bon système fiscal au 21ème siècle ; [www.ifs.org.uk/mirrleesreview](http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview)). Il indique qu'il existe des moyens plus efficaces pour procéder à une redistribution que l'utilisation de taux multiples. Selon cette étude, les taux réduits et a fortiori les taux zéros (c'est-à-dire les prestations exonérées mais ouvrant droit à déduction) devraient être supprimés et les revenus ainsi générés par l'application du taux normal à l'ensemble des revenus pourraient être directement utilisés pour aider les ménages les plus pauvres. Cet avant-projet indique que la mise en place d'un taux unique augmenterait non seulement les revenus mais réduirait les coûts d'administration de l'impôt. Au Royaume-Uni, selon cette étude, supprimer l'ensemble des taux zéros et réduits (sauf pour les habitations et les exportations) tout en augmentant l'ensemble des allocations et crédits d'impôts de 15 % améliorerait, en moyenne, les conditions de vie de 30 % de la population la plus pauvre et générerait 11 mds £ qui pourraient être utilisés pour compléter cette aide ou pour d'autres objectifs (« ending all current zero and reduced rates (except for housing and exports) while increasing all means-tested benefit and tax credit rates by 15 % would leave the poorest 30 percent of the population better off, on average, and raise £11 billion that could be used to help them further or for some other purpose »). Il est vrai cependant que cette étude analyse la situation au Royaume-Uni et ne peut donc être complètement pertinente s'agissant d'autres juridictions. Pour autant, il n'en demeure pas moins qu'elle soulève plusieurs points très intéressants.

33. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax*, préc., p. 10.

34. *Policy Brief – Consumption Taxes : the Way of the Future*, préc.

35. « Finding the political will to implement such change needs to begin with a recognition of the fundamental unfairness – and wastefulness – of the existing rate structure » : citation de l'Executive Summary de l'avant-projet Value-Added Tax and Excises publié en juillet 2008, commandé par le *Mirrlees review of UK taxes* et l'*Institute for Fiscal Studies*, signé par Ian Crawford, Michael Keen et Stephen Smith.

36. Working paper Series, Working Paper n° 60 : I. Dickson et D. White, *Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model* : Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington, avr. 2008, p. 6.

37. S. Cnossen, *A VAT Primer for Lawyers, Economists and Accountants : Tax Notes International*, 27 juill. 2009, p. 331 : « the concessionary treatment of food tends to give twice as much relief to high-income groups than to low-income groups ».

38. N. Warren, *A review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries* : OECD social, employment and migration working papers n° 64, 26 juin 2008, p. 24.

mique – indique néanmoins **un certain nombre d'éléments en faveur des taux réduits**. Ce rapport suggère que des taux réduits appliqués dans des secteurs d'activité spécifiques pourraient avoir des effets bénéfiques, par exemple dans les secteurs qui emploient beaucoup de main d'œuvre peu qualifiée et fournissent des services localement. L'application de taux réduits pourrait transférer vers l'économie officielle certaines tâches effectuées dans le cadre de l'économie domestique ou souterraine. Ce rapport note toutefois que la baisse d'un taux de TVA pourrait fausser la concurrence dans un marché intérieur, tel que celui de l'Union européenne, dès lors que le principe d'origine<sup>39</sup> s'applique en principe aux prestations rendues à un non-assujetti (tel qu'un particulier). En théorie, cela pourrait inciter les consommateurs à acheter des services dans les pays à faible taux de TVA<sup>40</sup>. En pratique, l'application de taux réduits à des services rendus par une main d'œuvre peu qualifiée ne devrait pas dérégler le marché intérieur dès lors que ces services sont rendus localement<sup>41</sup>.

## 6. Que retenir de 50 années d'expérience ?

6 - Beaucoup de pays ont utilisé les taux réduits à des fins redistributives et l'analyse de leur expérience suggère que ces essais n'ont pas nécessairement été concluants. En 2001, l'Afrique du Sud a étendu le champ du taux zéro (exonération avec droit à déduction) à la parfumerie, une source d'énergie utilisée par les ménages les plus pauvres. Cette mesure a été inefficace dans la mesure où les fournisseurs ont augmenté leur marge dans une proportion équivalente. Les consommateurs n'ont donc pas bénéficié du passage au taux zéro<sup>42</sup>. En 2009, la France a baissé son taux de TVA pour les services de restauration de 19,6 à 5,5 %<sup>43</sup>. L'intention avouée par le gouvernement français était que les restaurants réduisent leurs prix de manière substantielle, augmentent les salaires du secteur ou procèdent à des embauches (cette mesure devant permettre de lutter contre le travail au noir)<sup>44</sup>. Les résultats n'auront pas été à la hauteur de ses espérances : selon l'INSEE, les prix dans les restaurants n'ont baissé en 2009 que de 1,1 % pour le mois de juillet, 0,2 % pour le mois d'août et 0,1 % pour les mois de septembre. Ces prix ont même progressé de 0,1 % pour le mois d'octobre<sup>45</sup>. L'INSEE souligne que seule 30 % de la baisse de taux a été répercutée sur les consommateurs. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, qui est l'institution chargée d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, cette mesure ne devrait créer

que 6 000 emplois sur le long terme.<sup>46</sup> Le coût de cette mesure est estimé à 3 milliards d'euros pour l'année fiscale 2010<sup>47</sup>. Cela signifie que chaque nouvel emploi créé dans le secteur pourrait coûter au contribuable français une moyenne de 500 000 € par an<sup>48</sup>. Il est possible néanmoins que cette mesure ait contribué à sauver des emplois dans un secteur potentiellement menacé par la crise, mais cet effet est difficile à mesurer. Plus récemment, un sondage a montré que le taux réduit accordé en Allemagne au secteur hôtelier n'a pas été répercuté sur les consommateurs. Les prix semblent être restés identiques<sup>49</sup>. Certains prétendent que cette baisse de taux aurait été investie par les hôteliers dans des travaux de rénovation ou des opérations d'acquisition au lieu d'être répercutée sur les consommateurs. Est-ce que, réelles, ces baisses de taux relancent l'investissement, favorisent l'emploi, la croissance économique ou améliorent la qualité des services fournis ? La réponse est loin d'être claire.

## 7. Des taux multiples peuvent augmenter les coûts de compliance et d'administration de la TVA

7 - L'expérience montre également que la mise en place de taux réduits peut avoir un effet négatif sur l'administration de l'impôt et le respect par les contribuables de leurs obligations fiscales. Des études récentes de l'OCDE montrent qu'un système à taux multiples et grevé de plusieurs exonérations est plus difficile à gérer pour l'administration fiscale qu'un système à taux unique et disposant de quelques exonérations. Il est également plus difficile pour un contribuable de se conformer au premier système qu'au second<sup>50</sup>.

De surcroît, la coexistence de taux multiples est facteur d'insécurité juridique dans la mesure où il y a un risque que des produits similaires puissent être soumis au taux normal ou au taux réduit selon, par exemple, la nature des ingrédients qui les composent. Au Royaume-Uni, la classification de produits a donné lieu à des contentieux sans fin : des produits alimentaires composés de pomme de terre étaient soumis au taux normal ou au taux réduit selon qu'ils étaient qualifiés de chips ou de biscuits, le critère distinctif étant la quantité de pomme de terre les composant<sup>51</sup>. Pour d'autres produits

39. Selon le principe d'origine, le lieu d'imposition des livraisons de biens et prestations de services transfrontaliers est le lieu du prestataire. Le principe d'origine se distingue du principe de destination qui définit le lieu d'imposition au lieu du preneur.

40. Taxation Paper n° 13 de la Commission européenne, en date du 13 octobre 2008, qui reproduit le 2007 Copenhagen Economic Study, p. 18.

41. Taxation Paper n° 13 de la Commission européenne, en date du 13 octobre 2008, qui reproduit le 2007 Copenhagen Economic Study, p. 37.

42. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax*, préc., p. 6.

43. Le Conseil ECOFIN a convenu, lors de sa 2931<sup>e</sup> réunion du 10 mars 2009, que tous les États membres devaient avoir la possibilité d'appliquer, de manière permanente, des taux réduits de TVA à certains secteurs d'activités bien définis (*Comm. presse 7048/09 (Presse 54)*). Le champ d'application de cette option inclut le secteur du logement, le secteur de la restauration (à l'exception des boissons alcoolisées) et les services à forte intensité de main d'œuvre. La catégorie des produits pharmaceutiques, du matériel médical pour les personnes handicapées et la définition des livres ont été étendues.

44. L'instruction 3 C-4-09 (*Instr. 30 juin 2009 : BOI 3 C-4-09 ; Dr. fisc. 2009, n° 28, instr. 14139*) commente les modalités d'application de ce taux à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009.

45. INSEE, *Conjoncture française : déc. 2009*.

46. *TVA réduite dans la restauration : sept ans de négociation pour quel résultat ?*, *L'Expansion*, 1<sup>er</sup> déc. 2009.

47. Nicolas Sarkozy défend la TVA à taux réduit pour la restauration, *La Tribune*, 24 nov. 2009.

48. Le gouvernement français exclut tout retour en arrière alors même que cette mesure semble être de plus en plus contestée par une majorité de la population française, cf. *Hervé Novelli exclut toute augmentation du taux de la TVA dans la restauration* : *latribune.fr*, 24 juin 2010.

49. U. Lomas, *German hoteliers fail to pass on VAT reduction* : *Tax-News.com*, 12 janv. 2010.

50. *Information Note – Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries* : *OECD Forum on Tax Administration : Compliance Sub-Group*, août 2009.

51. Au Royaume-Uni, si, en vertu du VAT Act 1994, la majorité des produits alimentaires sont en principe exonérés avec droit à déduction (zero-rated selon la terminologie anglaise), les chips et les produits similaires faits à partir de pommes de terre sont normalement soumis au taux normal. En pratique, la distinction est difficile à opérer dans la mesure où un produit alimentaire contenant de la pomme de terre peut être potentiellement sujet à deux traitements TVA différents. Le traitement TVA des Pringles a, par exemple, fait l'objet d'un contentieux qui a duré plus de deux ans. La question était de savoir si les Pringles devaient être considérés comme des chips (dans la mesure où ils contiennent de la pomme de terre) ou comme une forme de biscuit (dans la mesure où ils sont également fabriqués à partir de farine). Les chips sont soumises à la TVA au taux normal alors que les biscuits sont exonérés avec droit à déduction. La High Court, saisie en appel d'une décision rendue en 2007 par un VAT & Duties Tribunal, a décidé en juillet 2008 ([2008] EWHC 1558 (Ch)) que les Pringles ne pouvaient être définis comme étant fabriqués à partir de pomme de terre

dont notamment des biscuits pour le thé, la question était de savoir s'il s'agissait de biscuits recouverts de chocolat (auquel cas ils étaient soumis au taux normal) ou de biscuits « normaux » (auquel cas ils étaient soumis au taux réduit)<sup>52</sup>. L'absence de critères clairs ouvre évidemment des possibilités d'optimisation fiscale et, partant de là, conduit à des conflits coûteux sur des cas litigieux entre les entreprises et l'administration fiscale<sup>53</sup>. La multiplicité des taux peut également conduire à des contentieux dans le cas de prestations multiples<sup>54</sup>. En effet, il est parfois difficile de déterminer si un taux en particulier doit s'appliquer à l'ensemble des prestations car il est possible d'identifier une prestation principale ou si, au contraire, chaque composante doit se voir appliquer son propre taux de TVA. La récente controverse en France à propos des prestations appelées *Triple Play*, c'est-à-dire comprenant le téléphone, Internet et la télévision, illustre ce propos<sup>55</sup>. La multiplicité de taux peut également faciliter la fraude par la classification délibérée de produits dans la catégorie disposant du taux le plus avantageux<sup>56</sup>. Une étude de la Commission européenne a montré que des montants substantiels de revenus sont perdus dans l'Union européenne en matière de TVA en raison, notamment, du non-respect des obligations fiscales, de l'optimisation fiscale, de l'évasion et de la fraude (12 % pour 2006, soit plus de 100 mds €).<sup>57</sup>

dans la mesure où ils ne contenaient que 42 % de pomme de terre. La Court of Appeal, saisie en appel de cette décision, a annulé cette décision de la High Court en mai 2009 ([2009] EWCA Civ 407) en jugeant qu'il y avait suffisamment de pommes de terre dans les Pringles pour considérer raisonnablement que les Pringles sont faits à partir de pomme de terre (selon le paragraphe 33 du jugement de Lord Justice Jacob : « [...]there was... » « more than enough potato content » [...]in « Pringles »...) « for it to be a reasonable view that it is made from potato ». Les Pringles sont désormais soumis à la TVA au taux normal. – V. aussi *Revenue & Customs Brief 32/09*, 29 mai 2009 ; *Appeal judges decide Pringles are potato crisps : The Telegraph*, 20 mai 2009 ; *Pringles too much like potato crisps to escape VAT, appeal court rules : The Times*, 20 mai 2009 ; R. Pilgrim, *Pringles Liable To UK VAT, Court Rules : LawAndTax-News.com*, 26 mai 2009.

52. CJCE, 3<sup>e</sup> ch., 10 avr. 2008, aff. C-309/06, *Marks & Spencer : Dr. fisc.* 2008, n° 16, act. 130. – V. également, M. Herman et A. Spence, *Marks and Spencer tastes victory in tax tussle over teacake : The Times*, 5 févr. 2009.
53. Taxation Paper n° 13 de la Commission européenne, en date du 13 octobre 2008, qui reproduit le 2007 Copenhagen Economic Study, préc., p. 31.
54. Selon la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), dans le cas d'un service comprenant des prestations multiples, il convient de déterminer si une prestation est principale par rapport aux autres prestations, auquel cas le traitement TVA à appliquer à l'ensemble sera celui de cette prestation principale, cf. CJCE, 22 oct. 1998, aff. C-308/96 et aff. C-94/97, *Madgett, Baldwin et The Howden Court Hotel : Dr. fisc.* 1998, n° 48, p. 1470 ; *RJF* 12/1998, n° 1521. Selon la Cour, une prestation est accessoire lorsque (pt 24 du jugement) : « Ces prestations acquises auprès de tiers ne constituent donc pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions du service principal de cet opérateur ».
55. La moitié de la facture des abonnés aux offres *Triple Play* est soumise en France au taux de TVA réduit de 5,5 %, l'autre moitié étant soumise au taux normal de 19,6 %. Historiquement, le taux réduit avait été accordé aux opérateurs en échange d'une participation à un fonds de financement du cinéma français. En mars 2010, la Commission européenne a mis en demeure la France de modifier son dispositif. Le gouvernement semble décidé à relever le taux de TVA à 19,6 % pour l'ensemble de l'offre, solution paradoxale dans la mesure où la Commission a demandé à ce que seuls les taux portant sur Internet et le téléphone soient relevés au taux normal, le taux réduit pouvant continuer à s'appliquer à la partie télévision de l'offre. En théorie, le tiers de la facture devrait donc pouvoir continuer à bénéficier du taux réduit – même si cette solution semble écartée par le gouvernement français, cf. *Une hausse du tarif de l'abonnement à Internet se profile : lemonde.fr*, 9 sept. 2010 ; *TVA sur le Triple Play : Bruxelles n'a pas demandé une augmentation générale : lemonde.fr*, 10 sept. 2010 ; *Internet : Bruxelles contredit Bercy sur la hausse de la TVA : lefigaro.fr*, 10 sept. 2010.
56. S. Buydens, *Consumption Tax Trends 2008*, préc., p. 51.
57. Lutte contre la fraude fiscale : la Commission publie une étude sur l'écart de TVA dans l'UE, *IP/09/1655*, 30 oct. 2009. – *Reckon LLP, Study to quantify and*

## 8. Une réforme fiscale doit être globale

8 - Il serait nécessaire de conduire des études économiques plus poussées pour avoir une estimation claire de la régressivité potentielle de la TVA et de l'impact des taux réduits de TVA sur l'économie. À cet égard, la régressivité de la TVA ne doit pas être considérée isolément mais dans un ensemble fiscal comprenant les autres impôts et taxes. Peu importe qu'un impôt soit régressif si l'ensemble du système fiscal, dont cet impôt n'est qu'une composante, ne l'est pas. C'est la régressivité de cet ensemble qui doit être estimée.

À titre d'exemple, l'introduction de la « GST » en Nouvelle-Zélande a coïncidé avec une réforme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. La base de cet impôt a été élargie et le taux marginal a été réduit. Par ailleurs, les prestations sociales ont été augmentées pour compenser l'impact inflationniste qu'aurait pu entraîner la mise en place de la « GST ». La réforme annoncée en Nouvelle-Zélande pour le budget 2010/2011 suit cette même approche : l'augmentation du taux de TVA de 12,5 % à 15 % à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2010 sera accompagnée d'une diminution du taux d'impôt sur le revenu<sup>58</sup>. Dans l'Union européenne, la décision du Royaume-Uni en 1979 d'augmenter le taux normal de TVA de 8 % à 15 % s'inscrivait aussi dans une politique fiscale globale : en contrepartie, le taux sur la première tranche à l'impôt sur le revenu était diminué de 33 % à 30 % et le taux maximum de 83 % à 60 %.<sup>59</sup> Plus récemment, en janvier 2007, l'Allemagne a également suivi une approche globale quant elle a décidé d'augmenter le taux normal de TVA de 16 % à 19 % tout en réduisant le taux des cotisations sociales de 2 points – même si cette décision pouvait également être perçue comme un transfert de la charge fiscale des actionnaires vers les consommateurs finaux ou une dévaluation à l'exportation dans la mesure où les exportations ne sont pas soumises à TVA mais bénéficient de la diminution des cotisations sociales.

Selon James Poterba, du Massachusetts Institute of Technology, combiner une TVA à base large avec un impôt sur le revenu très progressif permet d'éviter, dans une certaine mesure, les effets négatifs de la TVA sur les ménages les plus modestes<sup>60</sup>. Prenons l'exemple de l'Afrique du Sud. Une étude de la Banque mondiale a montré que le système sud-africain est progressif alors même que la TVA sud-africaine – prise isolément – est légèrement régressive<sup>61</sup>. Selon cette étude, « c'est la progressivité de l'ensemble d'un système fiscal qui doit être prise en compte et il convient de ne pas considérer isolément les impacts de la TVA sur la politique de redistribution »<sup>62</sup>. Précisément, si en Nouvelle-Zélande la réforme fiscale a emporté l'adhésion de la population, c'est parce que des mesures compensatrices et redis-

*analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, 21 sept. 2009, étude réalisée par la demande de la Commission européenne, analysant l'écart entre les montants de TVA dus et les montants reçus dans vingt-cinq États membres. Il convient de remarquer que l'écart de TVA (le VAT Gap) n'est pas uniquement imputable à la fraude TVA : il inclut notamment, outre la fraude, l'optimisation fiscale, l'évasion et les dettes de TVA non acquittées pour cause d'insolvabilité.

58. À titre d'exemple, la première tranche à l'impôt sur le revenu des personnes physiques a été diminuée de 12,5 % à 10,5 % et la plus haute tranche de 38 % à 33 %. Le taux de l'impôt sur les sociétés est passé de 30 % à 28 %. Pour davantage d'information sur la réforme, vous pouvez consulter la page internet dédiée du *New Zealand Inland Revenue* (<http://www.ird.govt.nz/news-updates/campaign-budget-2010.html?id=homepage>).
59. N. Warren, *The UK Experience with VAT : Revenue Law Journal*, Vol. 3, 1993.
60. Déclaration de James Poterba, professeur d'économie au Massachusetts Institute of Technology, devant le Comité des finances du Sénat des États-Unis, le 3 août 2006.
61. D. S. Go, M. Kearney, Sh. Robinson et K. Thierfelder, *An analysis of South Africa's Value Added Tax*, préc., p. 19.
62. *Ibidem*, p. 5 : « the progressiveness of the complete tax system should be taken into account and one should not look at the distributional impact of VAT in isolation ».



tributives ont été mises en place via l'impôt sur le revenu et les prestations sociales. Et ce sont les revenus générés par la « GST » qui ont permis le financement de cette politique de redistribution.

Il est évident toutefois qu'une évolution vers une TVA à base plus « large » n'a de sens que dans des pays où il existe d'ores et déjà une bonne discipline fiscale et où l'Administration dispose des moyens de contrôle suffisants, faute de quoi l'augmentation des recettes fiscales risque d'être théorique. En effet, la TVA, de par sa construction, est un impôt relativement complexe (système de paiement fractionné) et formaliste (poids, notamment, des factures dans le contrôle de l'impôt). C'est le prix de sa neutralité pour les entreprises et de son efficacité pour les gouvernements. Les entreprises doivent disposer d'un personnel capable de gérer la complexité de l'impôt – ce qui suppose une certaine masse critique. Les gouvernements doivent avoir une administration rompue à la technicité de cet impôt et disposant des outils pour le contrôler. Par conséquent, des pays qui souffrent d'un niveau d'évasion et de fraude élevé devraient tout d'abord mobiliser leurs ressources pour renforcer leurs moyens de contrôle et de collecte de l'impôt. À titre d'exemple, la moitié des pays d'Afrique subsaharienne mobilisent moins de 15 % de leur PIB en recettes fiscales, contre une moyenne de 35 % pour les pays membres de l'OCDE. Il sera possible ensuite d'envisager une réforme vers une base « large » – bien que cette mesure puisse, si elle s'inscrit dans le cadre d'une réforme globale, également contribuer à réduire les coûts d'administration et de *compliance* de l'impôt, surtout si un seuil élevé d'immatriculation à la TVA est mis en place<sup>63</sup>.

## 9. La nécessité d'un débat politique éclairé

9 - La fiscalité est l'expression d'un consensus politique<sup>64</sup>. Du vouloir vivre ensemble. Elle représente le montant des ressources que les citoyens souhaitent partager pour un projet commun. En contrepartie, les citoyens doivent être informés et consultés. Ils ont le droit de se prononcer sur le système fiscal ou la nécessité de le réformer. Une réforme fiscale est un moment délicat car la perception de l'impôt est différente dans chaque pays et chaque impôt n'est pas perçu de la

même manière. Pour assurer le succès d'une réforme, il ne suffit pas d'en justifier la nécessité : encore faut-il que la réforme soit comprise. Écartons-nous un instant de la fiscalité et prenons un exemple historique : au 13<sup>ème</sup> siècle, on croit assister – temporairement – au renouveau de l'empire byzantin ; l'empereur Michel VIII Paléologue parvient à reprendre Constantinople. Mais pour défendre cette tête désormais trop grosse pour un empire trop petit et résister au retour en force des États latins, il met fin au schisme de 1054. Il procède à l'union des deux églises catholiques et orthodoxes mais ce choix politique raisonnable, et qui protège ses États, n'est pas compris et lui aliène une grande partie de sa population. Il en est de la fiscalité comme de l'Histoire : l'idéal n'est rien sans adhésion populaire. Aussi, il se peut que, dans certains pays, l'existence d'un taux réduit – même s'il entraîne des distorsions économiques – soit nécessaire dans la mesure où son existence rend le taux normal acceptable pour les contribuables. C'est un phénomène de « psychologie fiscale ». Cela suppose néanmoins qu'il existe un écart important entre le taux normal et le taux réduit. Dans les pays où la différence est moindre, l'impact psychologique lié à l'existence d'un taux réduit est sans doute beaucoup plus faible. En Nouvelle-Zélande, la question de la légitimité de l'existence d'un taux réduit ne s'est pas posée dans la mesure où il n'y avait pas de TVA avant que la réforme de 1986 ne l'introduise. Il existait une taxe sur la vente en gros (*Wholesale Tax*) mais qui omettait environ 67 % de la base potentiellement imposable<sup>65</sup>. Les ressources du pays dépendaient essentiellement des taxes sur le commerce international. Une réforme fiscale devenait urgente pour des raisons budgétaires. La population néo-zélandaise a été consultée publiquement. Le débat politique qui en a résulté a permis d'informer les citoyens mais aussi – et c'est fondamental – de bâtir une relation durable de confiance entre dirigeants politiques et citoyens<sup>66</sup>. La « GST » néo-zélandaise à base dite « large » et à taux unique est le résultat de ce processus politique. Soumettre à la « GST » l'ensemble des produits – y compris les produits alimentaires et les vêtements – a permis de dégager davantage de recettes fiscales et d'avoir ainsi les ressources nécessaires pour aider les plus nécessiteux. Le soutien de la population néo-zélandaise à cette approche fiscale est maintenant tel que le parti politique qui a proposé, en 1987, d'introduire des exonérations de TVA a perdu les élections<sup>67</sup>.

## Conclusion

10 - En conclusion, il semble donc que la TVA n'est pas, en tant que telle, un outil efficace de redistribution mais que les revenus supplémentaires générés par une TVA à base « large » (accompagnée, le cas échéant, d'une augmentation des taux) pourraient financer une aide ciblée aux populations les plus pauvres, alors que l'application d'un taux réduit de TVA présente le désavantage de bénéficier également à la frange riche de la population. Il en ressort que la clef d'un élargissement réussi de la base imposable est de compenser financièrement les populations les plus fragilisées par cet élargissement. Ainsi, en Nouvelle-Zélande, la réforme de 1986 a été accompagnée par le versement d'allocations supplémentaires l'année de la réforme et de la mise en place de prestations sociales<sup>68</sup>. Similairement, la réforme néo-zélandaise de 2010 (augmentation du taux unique de 12,5 % à 15 % à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2010) est accompagnée de mesures destinées à compenser l'augmentation du taux de TVA de 12,5 % à 15 %

63. Il peut être intéressant de noter que l'OCDE travaille activement sur les problématiques conjointes à la fiscalité et au développement. Elle a mis en place une Task Force Fiscalité et Développement et participe à l'ATAF (« African Tax Administration Forum »). – V. également, J. Owens, *Director, Tax for development : OECD Centre for Tax Policy and Administration*. – R. Carey, *Director, OECD Development Co-operation Directorate : OECD Observer, déc. 2009-janv. 2010, n° 276-277*. – V. également, H.-B. Solignac-Lecomte, *Taxation for development in Africa : A shared responsibility, in Head of Unit, Africa, Europe & Middle East, OECD Development Centre : Trade Negotiations Insights, Issue 6, Vol. 9, juill.-août 2010*.

64. La fiscalité est l'expression de la volonté populaire. Le *Bill of Rights* anglais de 1689 et la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ont fondé le principe du consentement à l'impôt. Les révolutions qu'elles soient françaises ou américaines ont résulté de changements dans la politique fiscale. La première révolution française a été provoquée suite à la réunion des États généraux, c'est-à-dire d'une assemblée extraordinaire destinée à approuver de nouvelles mesures fiscales. L'assemblée n'ayant pas été réunie depuis Louis XIII, sa convocation indiquait un affaiblissement du pouvoir absolu, au profit notamment de la noblesse et du clergé, et la nécessité pour le Roi de s'appuyer sur le troisième ordre, le tiers état, pour faire passer ses réformes fiscales. Déjà, avant la révolution française, la révolution américaine avait trouvé son origine dans les nouveaux impôts imposés par le pouvoir colonial britannique pour payer le déficit budgétaire résultant de la guerre de Sept Ans (le *Sugar Act* de 1764, le *Stamp Act* de 1765, le *Townshend Acts* de 1767 et le *Tea Act* de 1773). En effet, les colons refusaient de payer l'impôt dans la mesure où ils n'avaient pas de représentation au parlement britannique. C'est de là que vient l'origine de l'expression américaine « pas de fiscalité sans représentation » (« *No Taxation without representation* »). La déclaration d'Indépendance du 4 juillet 1776 inclut d'ailleurs le principe selon lequel le gouvernement détient son pouvoir des administrés (*Consent of the Governed*).

65. I. Dickson et D. White, *Tax design insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model : Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington, avr. 2008, préc., p. 4*.

66. *Ibidem*, p. 10.

67. *Ibid.*

68. *Ibid.*, p. 11.

en renforçant les allocations aux personnes âgées et à la retraite, aux familles et aux étudiants<sup>69</sup>. En Suisse, la partie B de la proposition de réforme sur la TVA (mise en place d'une base large et d'un taux unique) devrait être compensée dès l'introduction de la réforme pour les 40 % des ménages aux revenus les plus faibles par des mesures sociales financées au moyen du produit de 0,1 % de la TVA (soit environ 380 MF). Le département fédéral des finances de la Confédération suisse considère que « par ce moyen, les objectifs de répartition peuvent être atteints nettement plus simplement et plus efficacement qu'avec un taux réduit et des exceptions fiscales. Du point de vue de la politique de répartition de la charge fiscale, le taux unique est nettement préférable. De ce point de vue toujours, le maintien d'un taux réduit n'est en effet pas judicieux. Actuellement, les classes de revenus plus élevées profitent beaucoup plus, en montants absolus des taux réduits, que les classes de revenus plus basses »<sup>70</sup>.

**11** - Ces vingt dernières années, les travaux de l'OCDE en matière de TVA ont principalement porté sur des questions de lieu d'imposition ou de respect de la discipline fiscale. Le temps est venu d'élargir ce champ d'action. La conférence de haut niveau organisée par l'OCDE en Suisse en septembre 2009 – *Taxes sur la valeur ajoutée : Un regard sur le passé pour un projet d'avenir* – avait précisément pour but de réfléchir sur le futur de la TVA, et de discuter, notamment, des moyens d'améliorer son efficacité économique. Dans le communiqué qui a suivi la conférence<sup>71</sup>, les hauts responsables de la politique fiscale de

vingt-cinq pays de l'OCDE, de la Commission Européenne et de cinq économies non membres de l'OCDE ont déclaré : « Nous avons analysé l'efficacité économique de la TVA et les moyens de l'accroître. Les pays doivent moderniser leur régime de TVA afin d'intégrer les progrès technologiques et les transformations économiques. Pour accroître leurs recettes, ils peuvent envisager d'élargir la base d'imposition existante au lieu d'augmenter leur taux de TVA ou en complément de cette augmentation. Nous sommes conscients des difficultés politiques qui se rattachent à tout alourdissement de la charge fiscale, que ce soit par le biais d'un élargissement de la base ou d'une augmentation des taux. Néanmoins, une concertation et une information appropriées associées à une bonne gestion peuvent, souvent dans le cadre de réformes fiscales plus larges, contribuer à minimiser le coût politique associé à une réforme des régimes de TVA ».

À cinquante ans passés, la TVA est à un tournant de sa vie. Il est temps de choisir entre des mesures cosmétiques ou drastiques, de réfléchir au moyen de dépasser les difficultés politiques par une information responsable de l'opinion publique, de façonner un nouveau modèle de TVA. La TVA avait un père, elle doit trouver son Pygmalion. Il convient d'étudier l'impact que pourraient avoir des réformes élargissant la base d'imposition à la TVA sur l'ensemble de l'économie et plus particulièrement sur la croissance. Le prochain défi des gouvernements est de trouver des moyens durables de réduire la dette publique à un niveau acceptable alors que les économies émergent de la récession. Ces mesures ne devront pas seulement augmenter les recettes fiscales, elles devront également réduire les coûts de *compliance* ou de discipline fiscale pour les entreprises<sup>72</sup>. Cet objectif ne sera pas accompli sans une analyse rigoureuse, conduite sur la base de résultats empiriques, et sans un *leadership* politique fort.

69. Site internet du *New Zealand Inland Revenue* : <http://www.ird.govt.nz>.

70. Communiqué de presse du Département fédéral des finances de la Confédération suisse en date du 26 juin 2008.

71. « In particular when seeking to bolster revenues, countries may want to consider broadening the existing tax base as an alternative or an addition to a possible increase of the standard VAT rate. We recognize the political difficulties and the economic impacts attached to increases in taxes, be it through a widening of the base or an increase in rates, but also noted that, appropriate consultation, communication and management, often as part of wider tax reform, can help minimize the political cost associated with major changes to VAT systems ».

Le Communiqué précise également que la discipline fiscale, autrement dit le respect des obligations en matière de TVA, doit être simplifiée pour les entreprises : « L'objectif de la TVA n'est pas de taxer les entreprises, sauf dans des cas bien définis. Toutefois, les entreprises sont responsables du recouvrement de la taxe, ce qui peut entraîner des coûts de discipline fiscale élevés. Nous avons pris note de leurs préoccupations concernant la complexité des procédures et, en particulier, le besoin de règles plus sûres dans l'administration de la taxe. Nous soutenons l'initiative de l'OCDE qui consiste à élaborer des lignes directrices sur les aspects internationaux de la TVA et attendons avec intérêt leur publication.

Notant que la complexité peut conduire à affaiblir le respect des obligations fiscales, nous encourageons tous les pays à simplifier leur régime de TVA dans les années à venir. Toutefois, la simplification doit être conduite d'une manière telle qu'elle n'ouvre pas des opportunités de fraude à la TVA. En particulier, nous invitons les administrations fiscales à garantir aux entreprises que l'application de la taxe obéit à des règles claires et sûres. Nous encourageons également les administrations fiscales à sanctionner les

erreurs commises de bonne foi par les entreprises par des pénalités qui tiennent compte du montant net du manque à gagner fiscal. »

Une autre question d'importance soulevée par le communiqué est la lutte contre la fraude à la TVA : « Nous notons les attaques systémiques portées contre la TVA ces dernières années, souvent par des personnes ou des entités impliquées dans des activités criminelles. Certaines de ces fraudes portent sur des transactions internationales et nous invitons l'OCDE à poursuivre ses travaux dans ce domaine, notamment pour promouvoir l'échange rapide de renseignements entre pays. Nous saluons les modifications de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui autorise désormais l'échange de renseignements sur des contribuables spécifiques en vertu de conventions bilatérales tant pour les impôts indirects que directs. Nous invitons également les pays à adhérer à des accords multilatéraux d'échange de renseignements, tels que la Convention conjointe de l'OCDE et du Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Enfin, nous incitons tous les pays de l'OCDE à s'associer au système d'échange électronique sécurisé de renseignements sur les schémas de fraude fiscale (SECTIS) qui permet d'échanger des informations sur les fraudes fiscales génériques et les mécanismes d'évasion ».

72. S. Cnossen, *Administrative and Compliance Costs of the VAT : A Review of the Evidence : Tax Notes International août 1994, p. 1649 a 1667.*



Annexe

Table IV.1 Taux de TVA/TPS dans les pays membres de l'OCDE

Date d'entrée en vigueur de la TVA ou TPS	Taux de TVA/TPS																	Taux réduits* à des régions spécifiques	
	2000	1976	1980	1984	1988	1990	1992	1994	1996	1998	2000	2002	2004	2006	2007	2008	2009		2010
Australie	2000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0
Autriche	1973	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	10,0/12,0
Belgique	1971	18,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/6,0/12,0
Canada	1991	-	-	-	-	-	-	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	0,0
Chili	1975	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	16,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	13,00
République Tchèque	1993	-	-	-	-	-	-	23,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	10,0
Danemark	1967	15,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0
Finlande	1994	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	0,0/8,0/13,0
France	1968	20,0	17,6	18,6	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	2,1/5,5
Allemagne	1968	11,0	13,0	14,0	14,0	14,0	14,0	15,0	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	7
Grèce	1987	-	-	-	-	-	-	16,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	7
Hongrie	1988	-	-	-	-	-	-	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0/5,0
Islande	1989	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	0,0/7,0
Irlande	1972	20,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	0,0/4,8/13,5
Italie	1973	12,0	15,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	4,0/10,0
Japon	1989	-	-	-	-	-	-	3,0	3,0	3,0	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Corée	1977	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0
Luxembourg	1970	10,0	10,0	12,0	12,0	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	3,0/6,0/12,0
Mexique	1980	-	-	-	-	-	-	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	11
Pays-Bas	1969	18,0	18,0	19,0	20,0	18,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	6,0
Nouvelle-Zélande	1986	-	-	-	-	-	-	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	0
Norvège	1970	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0	23,0	23,0	23,0	24,0	24,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/8,0/14,0
Pologne	1993	-	-	-	-	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	0,0/7,0
Portugal	1986	-	-	-	-	-	-	17,0	17,0	16,0	16,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	17,0	10
République Slovaque	1993	-	-	-	-	-	-	25,0	23,0	23,0	23,0	23,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	4,0/8,0/14,0
Espagne	1986	-	-	-	-	-	-	12,0	12,0	13,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	10
Suède	1969	17,65	23,46	23,46	23,46	23,46	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0/6,0/12,0
Suisse	1995	-	-	-	-	-	-	6,5	6,5	6,5	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	0,0/2,4/3,6
Turquie	1985	-	-	-	-	-	-	10,0	10,0	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	10,0/8,0
Royaume-Uni	1973	8,0	15,0	15,0	15,0	15,0	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	0,0/5,0
Moyenne	1976	16,9	17,9	17,3	16,7	16,5	17,6	17,8	17,9	17,8	17,9	17,8	17,7	17,8	17,7	17,8	17,7	17,6	18,2

Source: national delegates; position as at 1 January of every year - position as at 1 January 2010 - Ce tableau a été mis à jour au 1er juillet pour l'Espagne et la Grèce.  
\* De nombreux pays appliquent un taux zéro de TVA, c'est-à-dire une exonération avec droit à déduction, à certaines ventes domestiques de produits et services. Ce taux est représenté par le chiffre 0,0 % dans le tableau ci-dessus.

Notes

**Autriche** : Un taux de 19 % est appliqué au Jungholz et au Mittelberg.  
**Canada** : Les provinces de Terre Neuve et Labrador, du Nouveau Brunswick, et de la Nouvelle Écosse - et depuis juillet 2010 de l'Ontario et de la Colombie britannique - ont harmonisé leur taxe de vente provinciale avec la TPS fédérale pour créer une Taxe de Vente Harmonisée (TVH). Cette TVH s'applique aux mêmes biens et services que la TPS. Le taux de la TVH est de 13,0 % (sauf en Colombie britannique où il est de 12,0 %). Ce taux inclut donc une part fédérale de 5,0 % correspondant à la TPS et une part provinciale de 8,0 % (7,0 % pour la Colombie britannique). Les autres provinces canadiennes, à l'exception de l'Alberta, appliquent une taxe de vente provinciale à certains biens et services.  
**Chili** : En juin 1988, le taux normal de TVA a été diminué de 20,0 % à 16,0 %. En juillet 1990, le taux de TVA a été augmenté de 16,0 % à 18,0 %. En octobre 2003, le taux de TVA a été augmenté de 18,0 % à 19,0 %.  
**France** : Les taux de TVA en Corse sont de 0,9%; 2,1%; 8,0% et 13,0%. Des taux de 1,05 %; 1,75 %; 2,1 % et 8,5 % s'appliquent aux DOM. La TVA n'est provisoirement pas applicable en Guyane.  
**Grèce** : La Grèce a augmenté un première fois son taux normal en mars 2010 de 19,0 % à 21,0 % et une seconde fois en juillet 2010 de 21,0 % à 23,0 %. Des taux de 3,0 %; 6,0 % et 13,0 % s'appliquent dans les régions suivantes : Lesbos, Chios, Samos, le Dodecanèse, les Cyclades, Thassos, le nord des Sporades, Samothrace et Skiros.  
**Mexique** : Un taux de 10,0 % s'applique dans les régions frontalières avec les États-Unis. Cette zone frontalière s'étend sur environ 20 km en partant de la frontière américaine.  
**Portugal** : Dans les Açores et à Madère, le taux normal est de 14,0 % et le taux réduit est respectivement de 4,0 % et 8,0 %.  
**Espagne** : Le 1er juillet 2010, l'Espagne a augmenté son taux normal de 16,0 % à 18,0 % et son taux réduit de 7,0 % à 8,0 %. Des taux de 2,0 %; 5,0 %; 9,0 % et 13,0 % s'appliquent aux îles canariennes.  
**Nouvelle-Zélande** : Le taux de la "GST" en Nouvelle-Zélande va augmenter de 12,5 % à 15,0 % à partir du 1er octobre 2010.

MOTS-CLÉS : Taxe sur la valeur ajoutée - Bilan et perspectives - Perspective internationale