



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 10.5.2012
SWD(2012) 126 final

DOCUMENT DE TRAVAIL DES SERVICES DE LA COMMISSION

RÉSUMÉ DE L'ANALYSE D'IMPACT

accompagnant le document :

**Proposition de
DIRECTIVE DU CONSEIL**

**modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur
ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons**

{COM(2012) 206 final}

{SWD(2012) 127 final}

1. Définition du problème

Les bons sont de plus en plus souvent utilisés dans le cadre d'opérations d'achat de biens ou de services. Ces bons peuvent prendre de nombreuses formes, notamment, mais pas exclusivement, celle de crédits téléphoniques prépayés, de coupons donnant droit à une ristourne, de codes électroniques qui donnant droit à des biens ou services ou encore des traditionnels bons cadeaux. Tous ces bons ont en commun qu'ils ne constituent pas, en eux-mêmes, l'objectif principal d'une opération, mais qu'ils facilitent plutôt l'achat d'autres biens ou services.

Les bons peuvent influencer le caractère imposable de l'opération sous-jacente. Cette incidence peut avoir trait au moment de l'opération, au lieu où elle se produit et à la valeur à attribuer à l'échange entre le vendeur et l'acheteur. Tous ces facteurs peuvent, à leur tour, avoir une incidence sur les conséquences de l'opération au regard de la TVA et, de ce fait, influencer sur les recettes fiscales des États membres. Ce phénomène ne cesse de gagner en importance compte tenu de la complexité et du perfectionnement croissants de nombreuses opérations commerciales (en particulier celles qui sont facilitées par technologie).

La directive TVA¹, sur laquelle repose le système commun de TVA des États membres, ne contient pas de dispositions qui traitent des bons. Cette situation est en grande partie due à l'ancienneté de cette législation. Elle a en effet été adoptée en 1977, à une époque où les bons étaient perçus comme une pratique marginale qui n'entraînait pas de complications au regard de la TVA. Les premières cartes de télécommunications prépayées ne sont pas apparues avant le début des années 1980 et les services de télécommunications mobiles ne se sont généralisés que dans le courant des années 1990.

Bien que les bons soient largement utilisés dans les opérations commerciales, les services de télécommunications prépayés sont de loin le principal secteur concerné en termes économiques. Lors de la préparation de la présente analyse d'impact, une étude² a conclu que les recettes annuelles provenant des abonnements de télécommunications prépayés (aujourd'hui dans leur grande majorité électroniques plutôt que fondés sur l'utilisation de cartes) pouvaient être estimées à un montant de 36 milliards d'euros. Pour tous les autres types de bons, l'estimation de la valeur annuelle totale tourne aux alentours de la moitié de ce chiffre.

Le montant de TVA en jeu est de toute évidence considérable. En l'absence de règles communes dans la directive TVA, les États membres ont, au fil des ans, mis au point leurs propres pratiques nationales pour assurer une taxation correcte de l'opération sous-jacente. Malheureusement, l'adoption de ces pratiques s'est faite de manière non coordonnée. Il existe une ligne de fracture fondamentale entre les États membres qui souhaitent taxer systématiquement la valeur lors de l'émission du bon et ceux qui la taxent au moment de l'échange. Il en résulte des incohérences de taxation qui peuvent entraîner une double imposition ou une non-imposition. En réalité, si la double imposition est probablement assez rare (autrement, il y aurait davantage de plaintes), le

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1).

² «Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation», rapport final de Deloitte du 14 juillet 2010 (version révisée). Cette étude est jointe à l'analyse d'impact.

plus souvent, ces incohérences tuent simplement le marché, sans laisser de trace statistique mesurable. Un certain nombre d'éléments donnent toutefois à penser qu'il s'agit d'un problème systémique pour les entreprises qui cherchent à développer des modèles d'entreprise paneuropéens faisant appel aux bons. La non-imposition n'est pas toujours facile à déceler et il est difficile d'obtenir des données au niveau macro. Néanmoins, les travaux préparatoires menés dans le cadre de la présente analyse d'impact ont livré suffisamment d'éléments indiquant que la non-imposition est systématiquement exploitée par certains opérateurs de télécommunications qui y voient la possibilité de profiter d'un avantage de prix injustifié ou simplement d'accroître leurs bénéfices. Ces informations proviennent des administrations fiscales, qui détectent des pertes de recettes dont l'origine n'est pas toujours clairement identifiée, ainsi que d'entreprises se plaignant de concurrence déloyale. Dans le même temps, d'autres opérateurs, soucieux de respecter leurs obligations fiscales, s'abstiendront tout simplement de saisir certaines occasions commerciales aux conséquences fiscales peu claires, notamment dans un contexte transfrontalier.

2. Subsidiarité

Sur la base des données disponibles, l'analyse d'impact (en particulier dans sa version révisée) démontre la nécessité d'une action au niveau de l'UE pour résoudre ces problèmes. Les distorsions dans le fonctionnement du marché intérieur et les préoccupations des opérateurs économiques quant à une concurrence déloyale ressortent de rapports fiables établis par des acteurs de marché reconnus.

Dès lors que les problèmes sous-jacents sont imputables à des lacunes de la législation de l'UE (dans la directive TVA) que seule une action au niveau de l'UE permet de combler, il n'est pas possible que les États membres, agissant individuellement, remédient à la situation et atteignent l'objectif que constitue l'application uniforme de la taxe.

3. Objectifs

Outre la nécessité de rectifier les incohérences mentionnées ci-dessus en matière de taxation, l'incertitude sur le traitement fiscal approprié a amené la Cour de justice à statuer dans une série d'affaires concernant des bons, dans lesquelles les administrations fiscales nationales ou les entreprises ont eu recours aux tribunaux pour tenter de clarifier la situation. Les différends portaient sur des problèmes liés au calcul de la TVA due sur les ristournes, au traitement de la taxe en amont, aux cadeaux promotionnels liés à des bons, aux acomptes en général ainsi qu'au calcul de la base d'imposition pour les opérations dans lesquelles des bons sont utilisés. Des problèmes particuliers se posent dans la distribution de bons par des chaînes de distributeurs, une pratique commerciale largement répandue qui, souvent, comporte un élément transfrontalier. Bien que les décisions de la Cour soient utiles, aucune d'entre elles n'a permis de régler entièrement les problèmes et, en l'absence de clarification plus fondamentale et plus systématique, le recours à la Cour de justice sur les questions liées au traitement TVA des bons reste inévitable. La proposition vise à remédier à cette situation.

Les fonctionnalités sans cesse plus nombreuses des bons, notamment en ce qui concerne les crédits de téléphonie mobile prépayés, ont brouillé la ligne de partage entre les bons et les systèmes de paiement innovants. Afin de garantir une taxation correcte, il convient de définir clairement cette ligne de partage et d'assurer la neutralité.

4. Options envisageables/analyse des incidences

Pour remédier à ces problèmes, trois options possibles ont été recensées.

L'absence de mesures entraînerait la persistance et l'aggravation probables des problèmes puisqu'il n'est pas possible de les résoudre sans une action au niveau de l'UE. La consultation des parties intéressées a révélé un rejet très net de cette approche. Ne pas agir au niveau de l'Union serait fondamentalement insatisfaisant, étant donné que les difficultés actuelles ne feraient que croître, donnant lieu à davantage d'incertitude et à un nombre de litiges plus important. Les États membres ne disposent pas réellement des outils leur permettant de régler unilatéralement les incohérences en matière de taxation, d'autant que la directive TVA, dans son état actuel, ne contient pas vraiment d'orientations pour assurer un traitement cohérent.

L'option consistant à utiliser des instruments juridiques non contraignants, tels que des notes d'orientation ou instruments similaires, n'est réellement utile que lorsque les dispositions législatives sous-jacentes sont solides. Ce n'est pas le cas en l'espèce, étant donné que les problèmes recensés sont en général imputables à l'absence de règles claires dans la directive TVA. Il peut être tentant, à première vue, de trouver des solutions au moyen d'une approche qui évite une véritable réforme législative, par exemple grâce à des normes juridiques non contraignantes, comme des lignes directrices, mais cette manière de procéder n'est pas adaptée à un problème fiscal fondamental. En matière de fiscalité, les normes juridiques non contraignantes resteront toujours un deuxième choix par rapport à des dispositions législatives et elles ne sont en général utiles que pour compléter ou expliquer ce qui est déjà prévu par la législation. En l'espèce, le problème fondamental réside dans une lacune dans la directive TVA et ne se prête donc pas à une solution juridique non contraignante.

Les problèmes recensés révèlent la nécessité de moderniser plusieurs articles de la directive TVA. Les objectifs définis ne peuvent être atteints que par la modification des articles en cause et l'introduction des modifications connexes qui s'imposent dans la directive.

5. Évaluation des incidences

Les incidences varient en fonction des rôles des différents acteurs et de la nature des problèmes auxquels ils sont actuellement confrontés.

Pour les administrations fiscales, le principal objectif de l'exercice est de combler les lacunes du système fiscal qui rendent possibles ou facilitent les mécanismes destinés à éviter la taxe. La réalisation de cet objectif se manifesterait par une réduction de l'évasion fiscale ou de la non-imposition involontaire. L'élimination de la double imposition et des conséquences économiques négatives qu'elle implique, ainsi que la réduction des incertitudes quant aux obligations fiscales applicables, comptent parmi les avantages secondaires, avec des effets positifs sur les entreprises. Les États membres qui ont indiqué subir des pertes de recettes fiscales en raison des incohérences de taxation dans le cadre des règles actuelles verront ces pertes disparaître. Comme indiqué dans le texte principal, la réticence de ces États à fournir des données spécifiques sur les pertes de recettes fiscales rend difficile la quantification de l'avantage probable.

Les économies réelles en matière de coûts de conformité sont difficiles à quantifier, mais cela ne signifie pas qu'elles soient négligeables. Si l'effet sur les coûts de conformité normaux et récurrents liés à la TVA ne devrait pas être significatif, l'incidence sur les

coûts ponctuels ou intermittents imputables à l'incohérence et à la complexité des règles de TVA devrait se traduire par certaines économies.

Le règlement des litiges devant les tribunaux, qui fait partie des problèmes actuels, est coûteux et souvent insatisfaisant pour les parties concernées. Réduire la nécessité de recourir aux tribunaux permettrait de réaliser des économies considérables, même si elles sont difficiles à chiffrer.

Pour les entreprises d'une manière plus générale, si l'on assure le bon fonctionnement et la cohérence des règles fiscales concernées dans tout le marché intérieur, on pourra supprimer des obstacles à l'innovation commerciale. Il est difficile de chiffrer l'incidence dans ce domaine, mais les avantages économiques peuvent être mesurés sur un plan plus qualitatif. Des règles fiscales claires et cohérentes offriront, en particulier au secteur des télécommunications, mais aussi aux opérateurs de la distribution de détail, un environnement qui leur permettra de mieux tirer parti de tous les avantages économiques du marché intérieur.

L'incidence économique attendue sur les principaux acteurs du marché et sur la structure du marché est décrite de façon qualitative, en raison de l'absence de quantification du problème de l'évasion fiscale. L'analyse sous-jacente est toutefois basée sur un raisonnement économique classique et sur la connaissance du secteur acquise au cours du travail d'investigation.

L'incidence attendue de la proposition législative sera, dans une certaine mesure, asymétrique. Le choix du lieu d'implantation des entreprises sera plus étroitement lié à des facteurs économiques et à des considérations de concurrence plutôt qu'à l'arbitrage fiscal. La diminution prévisible de la fragmentation au sein du marché intérieur devrait apporter des avantages sous la forme d'une plus grande efficacité du marché, d'un choix accru pour les consommateurs et d'économies d'échelle plus importantes. Certains opérateurs marginaux, de petite taille, dont le modèle économique est entièrement fondé sur l'arbitrage fiscal pourraient devoir s'adapter s'ils veulent survivre dans ce nouvel environnement.

Il ne devrait pas vraiment y avoir d'incidence sociale notable. Les entreprises qui pourraient être touchées négativement sont peu nombreuses et de petite taille et ne sont pas des employeurs importants. Les fournisseurs de bons de télécommunications prépayés dont l'objectif premier est l'arbitrage fiscal sont souvent des opérateurs virtuels avec une présence physique négligeable. En revanche, l'amélioration de l'environnement de marché devrait entraîner des réductions de prix, notamment pour les télécommunications internationales, au bénéfice des consommateurs qui utilisent des services prépayés.

6. Comparaison des options

On peut conclure de ce qui précède qu'une modernisation des dispositions de la directive TVA est le seul moyen de garantir une solution viable à long terme. Il convient notamment de définir les différents types de bons, de clarifier le traitement fiscal des chaînes de distribution, de prévoir des règles relatives au calcul de la base d'imposition et à la détermination du moment de l'imposition ainsi que de prendre en compte les conséquences de ces règles en ce qui concerne le droit à déduction.

Les problèmes de TVA liés aux bons peuvent parfois se révéler extrêmement techniques. Pour cette raison, dans le cadre des travaux préparatoires, les États membres et les entreprises concernées ont été largement consultés. Dans le cas des entreprises, cette consultation a été bien au-delà des formalités de la consultation publique et, dans la pratique, elle s'est étendue sur toute la durée du projet. Un soin particulier a été apporté à la prise en considération des conséquences des pratiques innovantes et l'on a veillé à ce que les dispositions proposées permettent de prendre en compte, à tout le moins dans une certaine mesure, les évolutions futures. Par conséquent, l'approche préconisée se fonde sur un large consensus entre les parties prenantes quant aux mesures nécessaires. Toutefois, toute proposition devra probablement reconnaître que certains services, notamment ceux offerts par les opérateurs de télécommunications qui reposaient à l'origine sur l'utilisation de bons, ont évolué pour devenir des services comparables à ceux fournis par les prestataires de services de paiement plus classiques et que le principe de neutralité exige à présent que l'on garantisse des conditions de concurrence équitables dans le domaine de la TVA.

7. Suivi et évaluation

Il est de pratique courante pour la Commission de suivre la mise en œuvre par les États membres des dispositions législatives telles que celles envisagées ici. Aucune mesure supplémentaire n'est prévue.