

# ARCHIVES HISTORIQUES DE LA COMMISSION

COLLECTION RELIEE DES  
DOCUMENTS "COM"

COM (83) 426

Vol. 1983/0161

Historical Archives of the European Commission

### ***Disclaimer***

Conformément au règlement (CEE, Euratom) n° 354/83 du Conseil du 1er février 1983 concernant l'ouverture au public des archives historiques de la Communauté économique européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO L 43 du 15.2.1983, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE, Euratom) n° 1700/2003 du 22 septembre 2003 (JO L 243 du 27.9.2003, p. 1), ce dossier est ouvert au public. Le cas échéant, les documents classifiés présents dans ce dossier ont été déclassifiés conformément à l'article 5 dudit règlement.

In accordance with Council Regulation (EEC, Euratom) No 354/83 of 1 February 1983 concerning the opening to the public of the historical archives of the European Economic Community and the European Atomic Energy Community (OJ L 43, 15.2.1983, p. 1), as amended by Regulation (EC, Euratom) No 1700/2003 of 22 September 2003 (OJ L 243, 27.9.2003, p. 1), this file is open to the public. Where necessary, classified documents in this file have been declassified in conformity with Article 5 of the aforementioned regulation.

In Übereinstimmung mit der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 354/83 des Rates vom 1. Februar 1983 über die Freigabe der historischen Archive der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. L 43 vom 15.2.1983, S. 1), geändert durch die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1700/2003 vom 22. September 2003 (ABl. L 243 vom 27.9.2003, S. 1), ist diese Datei der Öffentlichkeit zugänglich. Soweit erforderlich, wurden die Verschlussachen in dieser Datei in Übereinstimmung mit Artikel 5 der genannten Verordnung freigegeben.

# COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

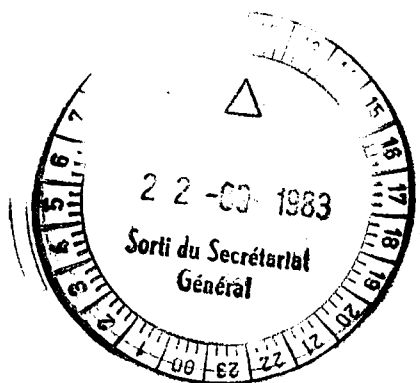
COM(83) 426 final.

Bruxelles, le 14 septembre 1983

## PREMIER RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

sur le fonctionnement du système commun de la taxe sur  
la valeur ajoutée présenté conformément à l'article 34  
de la sixième directive (77/388/CEE) du 17 mai 1977)

---



# COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM(83) 426 final.

Bruxelles, le 14 septembre 1983

## PREMIER RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

sur le fonctionnement du système commun de la taxe sur  
la valeur ajoutée présenté conformément à l'article 34  
de la sixième directive (77/388/CEE) du 17 mai 1977)

---

## S O M M A I R E

	<u>Pages</u>
<u>INTRODUCTION</u>	5
<u>TITRE I</u>	9
<u>LES DIVERGENCES MAINTENUES DANS LA 6EME DIRECTIVE :</u>	9
<u>CHAPITRE I</u>	10
- <u>Divergences liées au maintien de certaines facultés :</u>	10
A. Faculté de déroger à la définition de l'assujetti	10
B. Faculté de déroger à la définition de la base d'imposition à l'importation	13
C. Faculté de déroger à la régularisation des déductions	15
D. Facultés liées au régime particulier des petites entreprises	17
E. Facultés liées au régime de compensation forfaitaire en agriculture	19
F. Facultés de maintenir ou d'introduire des mesures de simplification dérogatoires à la directive	22
<u>CHAPITRE II</u>	
- <u>Divergences liées aux options pour la taxation :</u>	25
A. Justification du droit d'option	25
B. Options relevant de l'article 28	25
C. Options relevant de l'article 13 C	26
a) affermage et location d'immeubles	26
b) livraisons d'immeubles	26
c) opérations bancaires et financières	27

	<u>pages</u>
<u>TITRE II</u>	28
<u>DIFFICULTES D'INTERPRETATION DE LA SIXIEME DIRECTIVE</u>	28
<u>CHAPITRE I</u>	29
<u>Qualification de certaines activités économiques</u>	29
<u>CHAPITRE II</u>	30
<u>Délimitation des activités accomplies en tant qu'autorité publique</u>	30
<u>CHAPITRE III</u>	32
<u>Localisation des prestations de services</u>	32
A. Locations de biens meubles corporels	34
B. Moyens de transport	34
C. Définition de certaines prestations de services	35
<u>CHAPITRE IV</u>	36
<u>Détermination de la base d'imposition</u>	36
A. Base minimale	36
B. Livraison d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé	36
C. Subventions	37
D. Frais accessoires	39
E. Premier lieu de destination	40
<u>CHAPITRE V</u>	42
<u>Exonérations</u>	42
A. Interprétation de l'alinéa introductif des articles 13, 14 et 15 de la sixième directive	42
B. Exonérations de l'article 13A :	43
a) Services publics postaux	43
b) hôpitaux publics et assimilés	44
c) professions médicales et paramédicales	45
d) organismes sans but lucratif	45
e) prestations de services liées à la pratique du sport et prestations de services culturelles	47
C. Exonérations de l'article 13B :	48
a) pièces de monnaie en or	48
b) cartes de paiement	49
c) jeux de hasard et d'argent	50

	<u>pages</u>
D. Exonérations des articles 14 et 15	52
a) réimportation de biens ayant fait l'objet de travaux en dehors des pays d'origine	52
b) bateaux destinés à la démolition	54
E. Questions d'interprétation relatives au régime des déductions de la taxe en amont	55
<u>TITRE III</u>	57
<u>PROBLEMES DONT LA SOLUTION A ETE REPORTEE PAR LA SIXIEME DIRECTIVE A UNE DATE ULTERIEURE</u>	57
<u>CHAPITRE I</u>	58
Exonérations liées au trafic international de biens;	58
<u>CHAPITRE II</u>	
Remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays	66
<u>CHAPITRE III</u>	
Exclusion du droit à déduction de la taxe grevant certaines dépenses	67
<u>CHAPITRE IV</u>	68
Transports de personnes	68
<u>CHAPITRE V</u>	68
Régime particulier des biens d'occasion	68
<u>CHAPITRE VI</u>	70
Assistance mutuelle des administrations fiscales	70
<u>CONCLUSION</u>	73
<u>ANNEXES</u>	
- <u>Annexe I</u>	77
Tableau des notifications faites dans le cadre de l'article 27 § 5 de la sixième directive	77

	<u>pages</u>
- <u>Annexe II</u>	90
Options ouvertes à l'article 13C de la sixième directive :	
• <u>Tableau 1</u> : locations de biens immeubles	91
• <u>Tableau 2</u> : livraison de bâtiments dits "anciens" et de biens immeubles non bâtis	92
• <u>Tableau 3</u> : opérations bancaires et financières	93
- <u>Annexe III</u>	94
Liste des arrêts de la Cour de justice concernant la TVA	94

\*

\*

\*



## INTRODUCTION

La sixième directive du Conseil du 17 mai 1977, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (1), comporte parmi ses dispositions finales un article 34 ainsi rédigé :

"La Commission présente au Conseil, après consultation des Etats membres, pour la première fois le 1er janvier 1982 et ensuite tous les deux ans, un rapport sur le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée dans les Etats membres. Ce rapport est transmis par le Conseil à l'Assemblée."

Une disposition analogue figurait déjà dans le texte de la proposition de directive présentée par la Commission, mais c'est à la demande expresse du Parlement européen que la dernière phrase a été ajoutée; cet amendement, soutenu par la Commission, fut accepté par le Conseil. Le texte définitif de l'article 34 traduit donc tout l'intérêt que portent les institutions communautaires au fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, intérêt à la mesure des objectifs poursuivis par la sixième directive.

L'avancement de l'harmonisation fiscale ne se fait pas sans heurts et sans difficultés; il suffit pour s'en convaincre de comparer la proposition de directive élaborée par la Commission avec la version finalement adoptée par le Conseil. La raison du décalage que l'on constate entre l'ambition de départ et la relative modestie du résultat tient essentiellement au fait qu'un texte fiscal tel que la sixième directive interfère nécessairement dans un domaine législatif national particulièrement sensible pour chaque Etat membre.

Obtenir la convergence de neuf législations différentes nécessitait des concessions réciproques et implique souvent la modification de comportements qui sont l'héritage du passé et le reflet de structures budgétaires, économiques et sociales différentes.

Le Conseil ne pouvait éviter, en adoptant la sixième directive, de tenir compte de tels impératifs et il était du devoir de la Commission de faciliter l'adoption d'un texte qui ne

---

(1) JO CE n° L 145 du 13 juin 1977

crée pas une rupture juridique brutale et immédiate au niveau national, sans pour autant renoncer à faire de la directive un moyen essentiel de réaliser la construction européenne, tant sur le plan économique que sur le plan budgétaire.

\*

\*

\*

Les difficultés rencontrées dans la plupart des Etats membres pour respecter la date du 1er janvier 1978 fixée à l'article premier de la sixième directive sont l'illustration "a posteriori" des considérations générales qui viennent d'être rappelées.

Seuls la Belgique et le Royaume-Uni ont été en mesure de respecter la date initialement prévue et il a fallu la neuvième directive du Conseil du 26 juin 1978(1) pour accorder un report jusqu'au 1er janvier 1979 aux sept autres Etats membres. En ce qui concerne l'Allemagne et le Luxembourg, ce n'est d'ailleurs que le 1er janvier 1980 que les législations nationales adaptées à la sixième directive sont entrées en vigueur.

Ces délais successifs, ainsi que le manque de simultanéité dans l'application de la directive "dans le temps" ont fait naître une période trouble, pour laquelle des assujettis invoquent des droits directs, en raison de la primauté du droit communautaire, tandis que d'autres se plaignent de la coexistence, dans plusieurs pays membres, de règles fiscales différentes; des juridictions nationales ont été saisies de ces litiges et des questions préjudicielles ont été posées à la Cour de justice des Communautés européennes.

\*

\*

\*

---

(1) JO CE n° L 194 du 19 juillet 1978

Dans le domaine des effets directs, il existe une vaste jurisprudence de la Cour de Justice; deux problèmes se posent à ce sujet :

- Le premier concerne l'applicabilité des dispositions lorsque les directives ne sont pas exécutées dans le délai prévu ou ne sont pas correctement transposées dans le droit national d'un Etat membre;
- Le deuxième concerne les dispositions des directives qui peuvent être directement invoquées par un particulier.

Le problème des effets directs des directives communautaires, a déjà fait l'objet à plusieurs reprises d'examen de la part de la Cour de justice (voir les arrêts sur les affaires 9/70, 20/70, 23/70). Par ces arrêts, la Cour a donné une réponse claire à la question de savoir dans quelle mesure un contribuable peut se réclamer d'une directive de la Communauté lorsque cette directive n'est pas exécutée dans les délais ou n'est pas correctement transposée dans le droit national.

La Cour de justice a réaffirmé par ailleurs les droits d'un particulier d'invoquer des effets directs de directives communautaires lorsque les applications qui découlent de ces directives sont claires et inconditionnelles. La Cour s'est prononcée en la matière dans les affaires 8/81 et 255/81 ayant pour objet une demande de décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13B - d), point 1 de la 6ème directive.

La Cour a établi que la disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociations de crédit, prévue à l'article 13 susvisé, pouvait être invoquée à partir du 1.1.1979, par un opérateur de négociations de crédits lorsqu'il s'est abstenu de répercuter cette taxe en aval, sans que l'inexécution de la directive puisse lui être opposée.

L'application de la directive "dans l'espace" s'est révélée moins délicate que son application "dans le temps", pour la raison que le champ d'application de la sixième directive, tel qu'il est défini à l'article 3, se trouve étroitement relié dans son principe à l'article 227 du traité : cela veut dire que les difficultés susceptibles d'être rencontrées ont pour origine une question d'interprétation de l'article 227 et non une question d'interprétation de la directive elle-même.

L'exclusion des départements français d'outre-mer du champ d'application de la directive est un exemple typique de cette situation : se fondant sur une certaine interprétation de l'article 227 du traité, le Conseil et la Commission étaient d'avis que ces départements étaient exclus d'office du champ d'application de la directive et que, par conséquent, il n'était pas nécessaire de les mentionner au § 2 de l'article 3 de la sixième directive; ce n'est que par ce qu'un arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes a donné une interprétation différente de l'article 227, dans un litige non fiscal, que le Conseil a dû adopter la onzième directive du 26 mars 1980 (1), ajoutant les départements d'outre-mer au § 2 de l'article 3 de la sixième directive, dans la liste des territoires exclus du champ d'application du système commun de TVA.

Il n'y a pas lieu de s'étendre davantage sur les difficultés externes qui ont entouré ou suivi l'adoption de la sixième directive, la Commission entendant consacrer le corps de ce rapport aux difficultés internes du système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Pour ce faire, la méthode retenue consiste à présenter une analyse des difficultés rencontrées dans le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, en les regroupant sous les trois titres suivants :

- titre premier :

difficultés liées aux divergences des législations nationales, expressément non résorbées par la directive;

- titre II :

difficultés liées à l'interprétation de la directive;

- titre III :

difficultés liées à des problèmes dont la solution a été reportée ou laissée en suspens;

---

(1) JO CE n° L 90 du 3 avril 1980

TITRE PREMIER

LES DIVERGENCES MAINTENUES PAR LA DIRECTIVE

L'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée n'ayant jamais été considérée comme une fin en soi, elle ne peut et ne doit progresser qu'en fonction des nécessités du moment; il était par conséquent hors de question de provoquer des modifications des législations nationales qui ne paraissaient pas indispensables. Cette situation explique que de nombreuses dispositions fiscales aient été laissées en dehors du processus d'harmonisation; il en résulte un certain nombre de divergences qui vont être classées en trois groupes :

- divergences liées à certaines facultés maintenues par la directive;
- divergences liées aux options pour la taxation ouvertes par la directive;
- divergences liées à des dérogations temporaires.

Les problèmes liés aux deux premiers groupes font l'objet des chapitres I et II ci-après. Ceux du troisième groupe ont été traités dans le rapport particulier présenté antérieurement [ doc. COM(82)885 ], relatif aux dispositions transitoires applicables dans les Etats membres dans le cadre de l'article 28 de la sixième directive.

## CHAPITRE I

### Divergences liées au maintien de certaines facultés

La Commission n'entend pas procéder ici au recensement de toutes les facultés reconnues par la directive, mais souhaite seulement attirer l'attention sur certaines d'entre elles dont l'usage est susceptible d'entraîner des perturbations peu compatibles avec les objectifs du système commun de TVA :

- A. faculté de déroger à la définition de l'assujetti (article 4 par. 4, 2ème alinéa)
  - B. faculté de déroger à la définition de la base d'imposition à l'importation (article 11-B - par. 2)
  - C. faculté de déroger à la régularisation des déductions (article 20 par. 5)
  - D. facultés laissées en matière de régime particulier applicable aux petites entreprises (article 24)
  - E. faculté de fixer les taux de compensation forfaitaires en agriculture.
  - F. faculté de maintenir ou d'introduire des mesures de simplification dérogatoires à la directive (article 27)
- A. Faculté de déroger à la définition de l'assujetti, reconnue à l'article 4, par. 4, deuxième alinéa, de la sixième directive : reconnaissance des "groupes d'entreprises"

Cinq Etats membres ont procédé à la consultation prévue à l'article 29 de la sixième directive, en vue de faire usage, dans leur législation, de "la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation".

Aux Pays-Bas, les personnes physiques et les organismes au sens du Code général des impôts, qui ont leur domicile ou qui sont établis à l'intérieur du pays ou qui y ont un établissement stable, sont considérés comme un seul assujetti, lorsqu'ils sont liés sur les plans financier,

économique et de l'organisation de telle manière qu'ils constituent une unité. La loi de TVA prévoit expressément la notion d'unité fiscale qui existé déjà depuis longtemps aux Pays-Bas et qui a été développée par la jurisprudence. Il existe environ 4.000 unités fiscales formées par 16.000 personnes, sociétés etc., tandis que le nombre total des assujettis à la TVA est de 400.000 environ.

Au Danemark, des entreprises soumises à l'immatriculation et n'appartenant pas à la même personne peuvent sur requête être immatriculées comme un seul assujetti. Par conséquent, aucune taxation n'est appliquée aux opérations que ces entreprises conjointement immatriculées effectuent entre elles. En 1979, il existait 889 immatriculations conjointes, formées par 3.554 entreprises, tandis que le nombre total des assujettis à la TVA était de 370.561.

En Irlande, il peut être décidé à la demande des assujettis intéressés qu'ils sont considérés comme un seul assujetti, si l'autorité fiscale acquiert la conviction que les activités économiques de deux ou de plusieurs assujettis sont si étroitement liées qu'il serait opportun, dans l'intérêt d'une administration efficace de la taxe, de leur appliquer ce régime. Dans le cadre de ce régime, un groupe d'assujettis, tels que des sociétés liées entre elles, est dispensé de l'obligation d'émettre des factures pour les transactions entre sociétés liées. Il est permis aux sociétés établies à l'étranger de participer à un tel groupe. Il existe environ 800 groupes, formés par 2.500 sociétés; le nombre de groupes représente 2,9 % de l'ensemble de tous les assujettis.

Au Royaume-Uni, deux ou plusieurs personnes morales peuvent être désignées comme membres d'un groupe, si l'une d'elles contrôle chacune des autres, ou si une personne (personne morale ou personne physique) contrôle l'ensemble de ces personnes morales, ou si deux personnes physiques ou plus exerçant une activité sous la forme juridique de "partnership" contrôlent toutes ces personnes morales. L'immatriculation de groupe a pour effet que les activités exercées par les divers membres du groupe sont considérées, aux fins de la TVA, comme exercées par l'un d'entre eux, désigné sous le nom de membre représentant, et immatriculé. Les livraisons effectuées par un membre à un autre membre du groupe ne sont pas soumises à la TVA. Le membre représentant est responsable du dépôt des déclarations, du paiement de la taxe ou des demandes de remboursement pour l'ensemble du groupe. Tous les membres du groupe sont

solidairement tenus du paiement de la taxe exigible du membre représentant. Il est permis aux entreprises établies à l'étranger de participer à un groupe au Royaume-Uni pourvu que la société en question ait une présence physique au Royaume-Uni. Il existait au 1er avril 1978 : 15.645 immatriculations de groupes, représentant 1,2 % environ du total des immatriculations. Le nombre moyen de membres par groupe était de 3,74. Pour l'exercice 1977-78, le pourcentage que représentaient les groupes dans le total du chiffre d'affaires déclaré au Royaume-Uni était d'environ 40 %.

En Allemagne, la législation maintient les institutions de l'"Organschaft" et de "l'entité d'entreprises" qui étaient déjà en application longtemps avant l'adoption de la sixième directive. Par entreprise, on entend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle exercée par l'entrepreneur. L'activité industrielle, commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante :

- lorsqu'une personne morale, eu égard à l'ensemble de sa situation réelle, est intégrée dans une entreprise du point de vue financier, économique et de l'organisation (société organiquement liée à d'autres entreprises pour former une unité économique - Organgesellschaft);
- lorsque des personnes physiques, individuellement ou collectivement, sont intégrées dans une entreprise de manière telle qu'elles sont tenues de suivre les instructions de l'entrepreneur; il y a donc "entité d'entrepreneurs" lorsque les mêmes personnes sont membres à parties égales de deux ou plusieurs associations n'ayant pas entre elles de rapports de domination ou de subordination mais un rapport de coordination et que toutes les associations relèvent d'un processus de prise de décision uniforme; ces institutions juridiques, auxquelles peuvent participer des sociétés étrangères, permettent de ne pas comptabiliser les échanges de biens et de services entre les personnes ainsi liées à une entreprise et justifient la compétence d'un seul bureau des finances (Finanzamt), allégeant ainsi la gestion administrative de l'impôt.

Il serait hors de propos de porter un jugement de valeur sur des institutions pragmatiques qui donnent apparemment satisfaction dans les cinq pays qui viennent d'être cités. Toutefois, en raison de leur souplesse même, ces institutions juridiques fondées sur des critères non juridiques ne sont pas sans danger, dès lors qu'il serait possible de leur donner une dimension internationale qui permettrait de faire échec à certaines règles du système commun de la TVA.



La Commission tient à souligner que le respect de la procédure de consultation instituée à l'article 29 ne saurait avoir pour effet de rendre inopérantes les conditions posées à l'article 4, par. 4, deuxième alinéa, de la sixième directive. Or, parmi les cinq législations des pays qui appliquent l'"Organschaft" la Commission a constaté que seule la législation néerlandaise reprend la condition de territorialité qui figure dans la directive, alors que la législation allemande a institué une "Organschaft" qui s'ouvre expressément aux entreprises établies à l'étranger. Par conséquent la Commission a engagé contre ce dernier pays une procédure d'infraction sur la base de l'article 169 du Traité.

En ce qui concerne le Danemark, l'Irlande et le Royaume-Uni, la condition de territorialité de l'"Organschaft" prévue à l'article 4, par. 4, deuxième alinéa, de la sixième directive ne figure pas dans les dispositions législatives adoptées en la matière par ces Etats membres. Pour cette raison la Commission, en se réservant toute action future, a déjà commencé à approfondir avec les administrations intéressées les systèmes en vigueur pour apprécier si, sur le plan pratique, des dispositions administratives ne permettraient pas de déroger aux dispositions de la directive.

B. Faculté de déroger à la définition de la base d'imposition à l'importation  
(art. 11-B - § 2)

L'article 11 de la sixième directive recherche et établit un parallélisme parfait entre les notions de la base d'imposition en régime intérieur d'une part (article 11.A paragraphes 1, 2 et 3) et à l'importation d'autre part (article 11.B paragraphes 1, 3 et 4), tout en essayant de concilier ces notions avec celles de la valeur en douane pour les cas où les biens sont soumis à des droits de douane (définition de la valeur normale pratiquement équivalente à celle de la valeur en douane à l'époque de l'établissement de la directive).

L'article 11, B paragraphe 1 stipule en effet que la base d'imposition à l'importation (comme en régime intérieur) est constituée par le prix payé ou à payer par l'importateur, si ce prix constitue la seule contrepartie du bien importé, ou par la valeur normale, si le prix fait défaut ou ne constitue pas la seule contrepartie du bien. La valeur normale est définie comme tout ce qu'un importateur devrait payer à un fournisseur indépendant du pays de provenance du bien au moment où la taxe est exigible, dans des conditions de pleine concurrence, pour obtenir ce même bien.

Cet effort de parallélisme constitue un pas sur la voie de la réalisation à terme d'un marché commun, car déjà selon l'annexe A ad article 8 littera c) de la deuxième directive TVA "les Etats membres devaient s'efforcer d'appliquer aux importations de biens en provenance des autres Etats membres un base d'imposition correspondant à celle appliquée en régime intérieur" (celle-ci étant rarement la valeur en douane). Toutefois, le paragraphe 2 de l'article 11-B, reconnaissant aux Etats membres la faculté de retenir comme base d'imposition la valeur définie dans le règlement (CEE) n° 803/68, avait (avant le 1er juillet 1980) risqué de bloquer le processus d'harmonisation dans la mesure où cette disposition pouvait être invoquée par les Etats membres qui souhaitaient parfois appliquer aux importations une réglementation particulière. Or cette faculté, qui n'était pas limitée au seul cas où les biens étaient soumis à des droits de douane, pouvait être exercée pour assujettir les échanges intracommunautaires aux mêmes critères d'évaluation que ceux retenus pour les importations en provenance des pays tiers, ce qui démontre à l'évidence l'inopportunité de cette faculté et notamment d'une faculté dont la portée n'est pas clairement limitée.

L'évolution du droit douanier dans le cadre des négociations multilatérales menées au sein du GATT a permis de surmonter en partie les problèmes. En effet, le règlement (CEE) n° 1224/80 du 28 mai 1980, qui s'est substitué à partir du 1er juillet 1980 au règlement (CEE) n° 803/68, précise que la base de l'évaluation en douane des marchandises doit être, autant que possible, la valeur transactionnelle des marchandises à évaluer (article 3 du règlement). Lorsque la valeur en douane ne peut être déterminée par application de la méthode de la valeur transactionnelle, il existe cinq méthodes de substitution.

Par ailleurs, le recours à une évaluation douanière ne se justifie pas pour les échanges intracommunautaires. Outre que, sur le plan psychologique, elle apparaît comme une séquelle de la période antérieure à la création de l'union douanière, cette pratique est susceptible de faire naître des

distorsions de traitement entre la taxation des importations et celle des livraisons de biens à l'intérieur du pays. Par conséquent, la Commission proposera dans le plus bref délai au Conseil la suppression de la faculté pour les Etats membres de recourir aux dispositions du règlement douanier pour l'évaluation des biens importés d'un Etat membre.

La Commission a constaté en outre que les critères d'évaluation de la base d'imposition à l'importation ne sont pas respectés par un Etat membre en matière d'importation (mais aussi en matière de livraisons) d'équidés de grande valeur. En effet cet Etat fixe une base d'imposition pour ces animaux de manière forfaitaire en fonction des prix pratiqués sur le marché de l'abattage selon l'âge du cheval. Cette base forfaitaire étant sans rapport avec la valeur réelle de ces animaux est non conforme aux règles inscrites dans la 6ème directive; la Commission a en conséquence entamé la procédure de l'art. 169/CEE et la Cour de justice a été saisie le 22/3/82 (Aff. 95/82).

C. Faculté de déroger à la régularisation des déductions (art. 20 par. 5)

La taxe afférente aux achats de l'assujetti est immédiatement déduite par celui-ci, dans la limite du degré d'affectation du bien à une activité taxée, lors de la première déclaration fiscale suivant l'achat. Ceci est valable également pour les biens d'investissement (par exemple immeubles, équipements et machines). Cependant, pour ces biens, l'article 20, par. 2 de la sixième directive prévoit des régularisations annuelles de la déduction initialement opérée, en fonction des variations intervenues dans le degré d'affectation du bien à l'activité taxée pendant une période de cinq années,<sup>(1)</sup> y compris l'année de l'achat (période forfaitaire considérée comme la période normale d'amortissement des biens d'investissement). Chaque régularisation annuelle se traduit par un crédit ou un débit pour l'assujetti.

L'article 20 par. 5, qui permet aux Etats membres de ne pas appliquer, sous certaines conditions, la règle de la régularisation pendant la période quinquennale établie pour les biens d'investissement, a donné lieu à des difficultés d'application. En effet, les Etats membres (Royaume-Uni et Irlande) qui ont déclaré se prévaloir de cette disposition, se sont heurtés à la difficulté de prouver que les conditions prévues par celle-ci étaient remplies.

---

(1) Cette période peut être portée à dix ans pour les immeubles.

La procédure de consultation du Comité consultatif de la TVA, à laquelle est subordonnée la faculté de déroger au principe de la régularisation, a été révélatrice de la perplexité provoquée par l'application du par. 5 de l'article 20.

Il est en effet pratiquement impossible d'apprécier si les trois conditions qui y sont mentionnées sont effectivement réunies dans tel ou tel pays, à savoir :

- 1 - "résultat négligeable" que donnerait l'application de la règle de la régularisation, "compte tenu de l'incidence globale de la taxe dans l'Etat membre considéré;"
- 2 - nécessité d'une simplification administrative;
- 3 - absence de distorsions de concurrence.

Si l'examen de la deuxième condition ne pose pas de problème particulier en raison de son caractère purement pragmatique, il n'en va pas de même pour les deux autres.

En l'absence de statistiques fiscales spécifiques et portant sur une période suffisamment longue, il est difficile d'évaluer le caractère "négligeable" du résultat de l'application d'une règle qui, par hypothèse, n'est pas suivie dans le pays considéré.

En l'absence de plaintes émanant d'entreprises qui s'estimeraient pénalisées par la non-régularisation de la taxe initialement déduite, il est difficile d'apprécier la non-incidence sur les conditions de concurrence.

Dans les Etats qui ont recours à cette dérogation, la déduction initialement opérée ne fait plus l'objet de révision (sauf, évidemment, à la fin de l'année d'achat pour vérifier l'affectation provisoire, conformément à l'article 19 par. 3 de la directive). Ceci peut aboutir à un avantage ou à un désavantage fiscal pour un assujetti déterminé et donc à des situations inégales entre assujettis tant au niveau national qu'au niveau international. Evidemment l'évaluation du degré d'incidence sur la concurrence dépend de l'importance et de la fréquence des variations dans le degré d'affectation des biens d'investissement sur le plan macro-économique, c'est-à-dire en l'occurrence sur le plan de l'ensemble des entreprises "mixtes" (qui exercent à la fois

des activités taxées et des activités exonérées), tous éléments qui ne peuvent être saisis à priori.

Ces inconvénients auraient eu une portée beaucoup plus réduite si, au lieu d'autoriser les Etats membres à déroger d'une manière générale à la règle de la régularisation, la directive avait précisé les limites en valeur en dessous desquelles les assujettis auraient été soustraits à cette règle. La Commission a l'intention de proposer une modification de la directive allant dans ce sens.

D. Facultés laissées en matière de régime particulier applicable aux petites entreprises (article 24)

L'article 24.1. de la 6ème directive a institué la possibilité pour les Etats membres de prévoir des régimes particuliers de TVA spécifiques aux petites entreprises. Sans fixer avec précision les mécanismes applicables, l'article 24 indique que ces régimes simplifiés ou forfaitaires ne devront pas entraîner un allègement de l'impôt.

La très grande souplesse laissée par ce texte aux Etats membres a abouti à la mise en oeuvre de régimes simplifiés très différents : forfaits collectifs de détermination de la TVA d'aval ou de la TVA d'amont, forfaits individuels, régime simplifié de calcul de l'impôt. L'expérience tirée de plusieurs années d'application de ces différents systèmes pourrait permettre de s'orienter vers un régime harmonisé de forfait et de régime réel simplifié applicable dans l'ensemble des Etats membres.

L'article 24.2. de la 6ème directive prévoit également la possibilité pour les Etats membres d'instaurer des régimes de franchise et d'atténuation dégressive.

Les Etats membres dont le plafond de franchise était inférieur à 5.000 UCE et ceux qui ont institué une franchise lors de la mise en vigueur de la sixième directive ont pu porter leur limite à ce montant sans être autorisés à en augmenter ensuite la valeur, même pour tenir compte de l'érosion monétaire. L'Allemagne, dont la franchise avant l'entrée en vigueur de la sixième directive n'excédait pas 5.000 ECU, l'a cependant portée à 7.900 ECU au 1.1.1980.

En revanche, les Etats membres qui appliquaient lors de la mise en vigueur de la sixième directive une franchise d'un montant supérieur à

5.000 UCE ont pu l'augmenter pour en maintenir la valeur réelle. Cette faculté a été largement utilisée par la Grande-Bretagne, qui a augmenté son plafond de 14.000 ECU à 28.000 ECU, soit un doublement entre 1978 et 1981, et par l'Irlande dont les plafonds sont passés de 1979 à 1981 de 18.000 ECU à 30.000 ECU et de 3.000 ECU à 15.000 ECU, et ce malgré l'engagement politique pris au Conseil de faire un usage modéré de cette possibilité.

Cette évolution, alors qu'un blocage était institué au niveau des Etats membres dont le plafond de franchise était inférieur à 5.000 ECU, ne semble pas être conforme au principe de la sixième directive, qui visait à limiter l'élargissement des franchises.

Par ailleurs l'atténuation dégressive qu'il est permis de mettre en oeuvre subsidiairement au régime de franchise ne peut, en vertu de l'art. 24.2 a) § 3., évoluer en valeur lorsque les Etats membres appliquaient ce mécanisme conjointement à un régime de franchise d'un montant n'excédant pas 5.000 UCE lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive.

En revanche, l'évolution de la limite des atténuations dégressives pratiquées par les Etats membres qui ont instauré un tel mécanisme lors de l'entrée en vigueur de la sixième directive n'est pas semble-t-il concernée par ce blocage.

Rien n'est dit non plus en ce qui concerne la faculté pour les Etats membres dont la franchise était supérieure à 5.000 ECU lors de la mise en vigueur de la sixième directive, d'instaurer un système d'atténuation dégressive et de faire évoluer son montant pour en maintenir éventuellement la valeur réelle.

L'article 24.4. prévoit un mécanisme de fixation de la franchise par référence au chiffre d'affaires hors taxe qui a pour corollaire l'impossibilité pour le bénéficiaire de facturer la TVA et de déduire la TVA en amont.

Il est à noter que l'Allemagne a cependant fixé son plafond à un chiffre d'affaires de 20.000 DM, taxe comprise.

Il a cependant été convenu au Conseil que les Etats membres qui appliquaient une franchise calculée par référence au montant de l'impôt au moment de la mise en vigueur de la sixième directive, pouvaient maintenir cette référence. La mise en application de cette tolérance a cependant impliqué le non respect du point 5 de l'article 24 qui stipulait que les assujettis bénéficiant de la franchise de TVA ne pouvaient ni déduire la TVA ayant grevé leurs charges en amont ni faire apparaître

la TVA sur leurs factures. Les Etats membres concernés ont invoqué le fait que la reconnaissance d'un système de franchise fixée par référence au montant de l'impôt à payer entraînait néanmoins automatiquement la facturation de la TVA et la déduction de la TVA d'amont. Ce mécanisme, qui aboutit à une remise de l'impôt encaissé pour le compte du Trésor par les petites entreprises en franchise, paraît créer des distorsions par rapport au régime de franchise fixée par référence au chiffre d'affaires, situation qui nécessite une harmonisation plus poussée.

Ces larges possibilités ont créé des divergences importantes dans les systèmes mis en place par les Etats membres, divergences auxquelles il convient de mettre fin à l'issue de la période transitoire en définissant des régimes simplifiés et de franchise communs. La Commission va d'ailleurs élaborer un rapport plus complet sur la situation existant dans les Etats membres.

E. Faculté de fixer les taux de compensation forfaitaires en agriculture  
(art. 25 : Régime commun forfaitaire de producteurs agricoles)

L'article 25-1 de la sixième directive a institué la faculté pour les Etats membres de mettre en place, au bénéfice des producteurs agricoles, un régime forfaitaire destiné à compenser la charge de TVA en amont qu'ils supportent sur leurs achats.

Deux types de problèmes se sont posés lors de la mise en application de ce régime, l'un concernant le champ d'application, l'autre relatif à l'assiette.

1 - Limitation du champ d'application de l'article 25

Ce régime, conçu comme un mécanisme d'exception soit au régime normal de la TVA, soit au régime particulier de TVA spécifique aux petites entreprises dont il a été question à l'article 24, devait par essence s'appliquer à des petits agriculteurs incapables de supporter les obligations liées à ces deux autres régimes.

L'article 25.2. s'étant limité à donner une définition fonctionnelle du producteur agricole et partant, de l'agriculteur forfaitaire - sans fixer de critère quantitatif lié à la production ou au montant du chiffre

d'affaires annuel réalisé -, les Etats membres ont dans l'ensemble adopté ce régime comme régime de droit pour l'agriculture (et même parfois pour certaines activités annexes ou dérivées : coopératives de matériels, d'insémination, de transformation, de commercialisation) en excluant parfois chez certains quelques activités telles que : prestations de services agricoles, horticulture, pisciculture, etc., mais en ne limitant qu'exceptionnellement son application en fonction de l'importance de l'exploitation : En fait, seule la France en exclut les gros éleveurs de bovins, définis selon le nombre d'animaux vendus ou en stock en fin d'année, ainsi que, depuis le 1.1.1982, les exploitants dont le chiffre d'affaires excède 300.000 F. L'Allemagne quant à elle prévoit d'exclure les sociétés de capitaux à partir de 1982 de ce régime forfaitaire.

L'absence de limite communautaire a conduit les Etats membres à perdre de vue le fait qu'il s'agissait d'un mécanisme conçu pour des petits exploitants et il apparaît donc nécessaire de proposer un plafonnement déterminé en fonction des quantités produites ou du chiffre d'affaires réalisé.

Il apparaît également nécessaire de rappeler aux Etats membres que la définition donnée de l'exploitation agricole ne saurait inclure des activités développées en amont ou en aval de celle-ci et qu'en conséquence les opérations réalisées par des coopératives doivent être exclues de ce régime spécifique, de même que la revente des biens d'investissements agricoles d'occasion.

Ces déviations, non conformes aux règles de principe posées par la sixième directive, doivent être corrigées.



## 2 - Problèmes relatifs à l'assiette du mécanisme

L'article 25-3 détermine les principes de calcul des pourcentages forfaitaires de compensation fondés sur l'impossibilité de procurer à l'ensemble des agriculteurs forfaitaires des remboursements supérieurs à la charge de TVA d'amont.

Dans le cadre de la surveillance de l'application correcte des dispositions en question la Commission, ayant constaté que dans un Etat membre le remboursement forfaitaire adopté pour certains produits est nettement supérieur au montant de la taxe en amont et constitue dès lors une subvention déguisée à l'agriculteur, a ouvert une procédure d'infraction contre ce pays sur base de l'article 169 du traité.

En outre, deux problèmes se sont posés, l'un tenant à la justification de l'assiette de calcul, l'autre relatif à la prise en compte des exportations.

### a) la justification de l'assiette de calcul des pourcentages forfaitaires

L'obligation faite aux Etats membres de notifier les pourcentages choisis à la Commission n'est pas apparue comme suffisante. En effet, il conviendrait d'explicitier l'obligation sous-jacente d'accompagner cette notification d'un calcul justifiant le ou les pourcentages retenus afin que la Commission, qui ne dispose pas de données statistiques propres à l'agriculture forfaitaire, soit à même d'en apprécier le bien fondé. Il faut ajouter ici que la plupart des Etats membres ont rencontré des difficultés à mettre en oeuvre les éléments de calcul prévus à l'annexe C, à laquelle renvoie l'article 25-12. En effet, ils ne disposent pas le plus souvent de données statistiques spécifiques aux agriculteurs forfaitaires, qui se trouvent confondues avec celles de l'agriculture en général. De nouvelles méthodes statistiques spécifiques devraient être élaborées, afin d'isoler pour le calcul les agriculteurs assujettis au régime normal dont la structure est différente par essence. Il devra être éventuellement précisé qu'à la base de référence constituée par la moyenne des données macro-économiques des 3 dernières années, il peut être appliqué la TVA afférente aux taux en vigueur au moment de l'établissement du calcul. Il sera ainsi possible d'effectuer un ajustement plus précis par rapport à la charge de TVA d'amont réellement supportée;

b) prise en compte des exportations des agriculteurs forfaitaires

La prise en compte ou non des exportations directes réalisées par les bénéficiaires de ce régime a mis en relief des distorsions survenues faute d'harmonisation complète dans ce domaine. Dans certains Etats membres, la compensation forfaitaire ne porte pas sur les exportations directes faites par les agriculteurs forfaitaires; dans d'autres Etats membres, au contraire, cette compensation est donnée également sur les exportations. Lorsqu'elle est faite sous forme de facturation à l'acheteur assujéti étranger, celui-ci se trouve dans l'impossibilité de déduire cette TVA acquittée dans un autre Etat membre.

Une harmonisation s'impose donc pour supprimer ces anomalies.

F. Faculté pour les Etats membres d'appliquer des mesures de simplification dérogatoires à la sixième directive

1. Les mesures dérogatoires ainsi visées doivent avoir pour objectif, soit de simplifier la perception de la taxe, soit d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. En outre, les mesures de simplification ne doivent pas avoir d'influence notable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

L'article 27 fait une distinction entre les mesures dérogatoires déjà appliquées par les Etats membres au 1er janvier 1977 et les mesures dérogatoires nouvelles qu'ils souhaitent introduire : les mesures de la première catégorie, visées par le par. 5 de l'article 27, devaient être notifiées à la Commission avant le 1er janvier 1978; les mesures de la deuxième catégorie font l'objet d'une procédure spéciale définie aux par. 2 à 4 de l'article 27.

2. Les mesures "anciennes", notifiées à la Commission dans le cadre du par. 5, figurent à l'annexe I du présent rapport.

Bien que la condition de délai n'ait pu être observée par tous les Etats membres, la Commission considère, compte tenu du report de la date prévue à l'article premier de la sixième directive par la neuvième directive du 26 juin 1978, qu'il n'y a pas eu violation d'une formalité substantielle.

La Commission attache par contre un intérêt tout particulier au respect des conditions de fond posées au par. premier de l'article 27. Dans cette optique, elle réserve son opinion quant à certaines de ces mesures, une procédure d'infraction ayant d'ailleurs été entamée à l'encontre de plusieurs d'entre elles.

Belgique : base d'imposition minimale pour voitures automobiles neuves, d'occasion et de direction ainsi que pour des bâtiments et travaux immobiliers.

Danemark : exonération de la vente de timbres sans soultte, quelle que soit la qualité des parties au contrat. - Exonération des fournitures de produits alimentaires et de boissons par les entreprises de restauration collective, cantines. - Exonération des livraisons et locations de bateaux autres que bateaux de plaisance, dont le tonnage est supérieur à 5 tonnes. Même exonération pour réparation et équipement ainsi que pour importation et quelle que soit l'affectation des bateaux, en trafic international ou national. Même exonération pour les avions (non notifiée).

France : détermination forfaitaire de bases d'imposition maximales pour les importations et les livraisons d'équidés de grande valeur.

Irlande : remboursement aux agriculteurs non immatriculés de la TVA grevant certains bâtiments, l'assèchement ou le défrichement des terres.

Luxembourg : application du régime forfaitaire agricole aux livraisons de biens y compris les biens d'investissement qui ont été utilisés pour les besoins de l'exploitation agricole.

3. La plupart des mesures "nouvelles" ayant fait l'objet de la procédure visée aux paragraphes 1 à 4 de l'article 27 ont été, jusqu'à présent, admises sans difficulté. Il en est ainsi pour les mesures suivantes :

Pour l'Allemagne : base d'imposition minimale pour certaines livraisons et certains services dont la rémunération est particulièrement faible. - Suspension de l'application de la taxe dans le commerce des métaux précieux.

Pour la Belgique : fixation forfaitaire des marges bénéficiaires des agences de voyage. - Report de l'obligation d'acquitter la TVA aux stades précédant celui de l'entrepreneur principal dans le secteur des travaux immobiliers.

Pour les Pays-Bas : report sur l'entrepreneur principal de l'obligation d'acquitter la TVA qui serait normalement exigible sur les travaux exécutés par les sous-traitants. Cette disposition est applicable dans les secteurs des constructions immobilière, métallurgique et navale.

4. Pour les mesures dont elle est ainsi saisie conformément au par. 2 de l'article 27, la Commission tient à s'assurer, comme pour les mesures "anciennes", du respect des conditions posées au par. premier dudit article. En outre, ayant été confrontée à une nouvelle demande de dérogation qui semblait porter atteinte aux principes fondamentaux de la TVA, la Commission a été conduite à préciser les limites à l'intérieur desquelles une dérogation doit se situer pour être recevable quant au fond. La Commission estime en particulier qu'une dérogation ne doit pas avoir pour effet de rendre inopérantes les règles de la TVA dans tout un secteur. Tel serait le cas d'une demande de dérogation qui aurait pour effet de décharger systématiquement du paiement de la taxe les assujettis d'un secteur déterminé situés au dernier stade du circuit économique et de constituer comme redevables de la TVA les acheteurs consommateurs finals.

\*

\*

\*

## CHAPITRE II

### Divergences liées aux options pour la taxation =====

#### A. Justification du droit d'option

Le système commun de TVA comporte une liste commune d'exonérations qui sont regroupées dans les articles 13 à 16 de la sixième directive; en outre, dans le cadre des dispositions transitoires de l'article 28, les Etats membres peuvent continuer à exonérer les opérations énumérées à l'annexe F de la directive. Il résulte de l'ensemble de ces dispositions qu'un nombre important d'activités économiques sont susceptibles de bénéficier d'une exonération de la TVA, ce qui ne va pas sans créer certaines difficultés.

Il convient de rappeler en effet que la réalisation des opérations exonérées conduit, sauf disposition contraire, à l'exclusion du droit de déduire la TVA ayant grevé les achats y afférents (cf. notamment l'art. 17 § 2). Une telle exclusion du droit à déduction présente l'inconvénient que les biens et services faisant l'objet d'une activité exonérée supportent une charge fiscale occulte et indéterminée, susceptible d'être répercutée dans leurs prix de vente. Dans ces conditions il n'est plus satisfait à la condition de proportionnalité de la TVA au prix, qui est un des principes fondamentaux du système commun de TVA.

Un deuxième inconvénient réside dans le fait que l'acquéreur d'un tel bien ou service qui l'utilise dans le cadre de son entreprise ne peut, d'une façon ou d'une autre, déduire cette charge fiscale occulte, de sorte qu'il y a cumul de taxes, cumul qui, à son tour, affecte l'objectif de neutralité de la TVA.

#### B. Options relevant de l'article 28

Les droits d'option pour la taxation que les Etats membres ont eu la faculté de maintenir dans le cadre des dispositions transitoires de l'article 28 ont été évoqués dans le rapport spécial présenté par la Commission au Conseil, relatif aux dites dispositions transitoires. (Doc. COM(82)885).

Ces droits d'option ne sont mentionnés ici que pour mémoire.

### C. Options relevant de l'article 13-C

Ces options pour la taxation ouvertes au littera C, de l'article 13 méritent un examen particulier car elles ont un caractère permanent.

Elles concernent les opérations suivantes :

- l'affermage et la location d'immeubles;
- les livraisons de bâtiments après leur première occupation et les livraisons d'immeubles non bâtis autres que des terrains à bâtir;
- les opérations bancaires et financières.

Pour avoir une vue d'ensemble de la situation dans les différents Etats membres, on se reportera à l'annexe II au présent rapport : cette annexe comprend 3 tableaux, dont chacun correspond à l'une des catégories d'opérations ci-dessus.

#### a) affermage et location d'immeubles

En ce qui concerne les locations d'immeubles, les conditions et les modalités qui entourent l'exercice du droit d'option dans les six pays membres concernés permettent d'en limiter le champ d'application aux secteurs commercial, industriel et professionnel; les abus paraissent exclus. Il est permis de penser que l'exercice de tels droits d'option correspond même à l'objectif recherché par la directive dans le contexte de l'article 13 B-b) dont les dispositions ne permettent en pratique que d'exonérer les locations d'immeubles à usage d'habitation. En fonction de l'évolution de la situation qui sera constatée dans les pays membres, la Commission pourra être amenée à proposer une formulation plus précise et plus restrictive de cette exonération, ce qui éviterait d'avoir recours au système d'option.

#### b) livraisons d'immeubles

En ce qui concerne les livraisons de bâtiments ou d'immeubles susceptibles de faire l'objet d'une option pour la taxation, trois Etats membres ont utilisé cette faculté avec des modalités assez différentes. Cette faculté ne fait d'ailleurs que s'ajouter aux autres facultés laissées par la directive dans le domaine des immeubles : définition souple des notions de

"bâtiments neufs" et de "terrains à bâtir" au par. 3 de l'article 4, que les Etats membres peuvent d'ailleurs continuer à exonérer pendant la période transitoire. Dans ces conditions, et bien que cette option ne s'inscrive pas dans les objectifs de la directive, il paraît exclu de pouvoir la résorber à court ou moyen terme, en dehors d'une clarification générale de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée dans le secteur immobilier.

c) opérations bancaires et financières

L'option pour la taxation des opérations bancaires et financières, exonérées par l'article 13-B-d), a été utilisée par trois Etats membres. Si l'ouverture de l'option est limitée en Belgique aux opérations de paiement et d'encaissement, elle est par contre étendue en Allemagne et en France à la quasi-totalité des opérations qui sont normalement exonérées, mais selon des modalités tout à fait différentes. En Allemagne, l'option n'étant possible que si le preneur du service est lui-même assujetti, l'exercice de l'option se traduit nécessairement par un avantage pour celui qui l'exerce et par une perte de recettes fiscales. En France, où l'option doit être globale et irrévocable, elle comporte de ce fait un élément d'incertitude et son avantage est moins évident pour l'entreprise qui opte, de même que son incidence sur les recettes fiscales est difficile à évaluer. Une telle situation cadre mal avec les objectifs généraux de la directive, surtout dans un secteur dont les opérations sont presque toutes, en principe, exonérées. S'il est vrai que les exonérations ne respectent pas le principe de la neutralité fiscale, il ne semble pas pour autant qu'il soit indispensable d'introduire des systèmes d'option qui heurtent d'autres principes fondamentaux, tel que celui de l'égalité fiscale. Il convient ici de souligner que si les autres cas d'option qui ont été précédemment analysés s'expliquent par un niveau insuffisant de l'harmonisation dans un secteur déterminé, il n'en est pas de même en ce qui concerne les opérations bancaires et financières : la situation dans ce domaine devrait donc faire l'objet d'un nouvel examen approfondi pour aboutir à une application uniforme.

\*

\*

\*

TITRE II

DIFFICULTES LIEES A L'INTERPRETATION DE  
CERTAINES DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE

Les directives du Conseil faisant foi dans les différentes langues des Etats membres destinataires, elles doivent nécessairement éviter dans toute la mesure du possible l'utilisation de concepts ou d'expressions juridiques dont le contenu est différent selon les pays. Cette règle ne peut malheureusement pas toujours être respectée; d'ailleurs, son respect trop absolu risquerait de conduire à l'emploi d'un langage peu intelligible, ce qui peut également provoquer des divergences d'interprétation. La sixième directive ne pouvait éviter tout à fait ces deux écueils spécifiques du droit communautaire, non plus que les difficultés d'interprétation inhérentes à la plupart des textes législatifs nationaux.

Ces diverses catégories de difficultés constituent par excellence la matière de réflexion du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée institué par l'article 29 de la 6ème directive, qui réunit les représentants des Etats membres et de la Commission. Depuis sa première réunion, tenue le 23 novembre 1977, jusqu'au 31 décembre 1981, ce Comité a tenu 13 sessions; 77 documents de travail y ont été examinés, dont 29 dans le cadre d'une consultation.

La Commission entend présenter dans ce rapport un certain nombre de difficultés caractéristiques de la situation qui vient d'être décrite :

- qualification de certaines activités économiques (article 4 par. 2);
- délimitation des activités accomplies en tant qu'autorité publique (article 4, par. 5);
- questions d'interprétation posées dans le cadre de la localisation des prestations de services (article 9);
- questions d'interprétation relatives à la base d'imposition (article 11);
- questions d'interprétation relatives aux exonérations (articles 13, 14 et 15);
- questions d'interprétation relatives à l'étendue du droit à déduction (article 17) et au calcul du prorata de déduction (article 19).



CHAPITRE I

Difficultés de qualification de certaines activités économiques (article 4 par. 2) pendant la période transitoire fixée à l'article 28

Le par. 2 de l'article 4 de la sixième directive donne une définition globale des activités économiques susceptibles d'entraîner l'assujettissement à la TVA, en se référant à "toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées". Une telle formulation devrait rendre sans portée pratique les discussions et litiges relatifs à la délimitation entre activités commerciales et autres activités, ou entre activités commerciales et activités agricoles, situation bien connue dans les pays membres où seules les activités commerciales et industrielles étaient en principe soumises à la TVA.

Ce genre de difficultés n'a malheureusement pas encore disparu totalement étant donné que les Etats membres peuvent continuer à exonérer, pendant la période transitoire fixée à l'article 28, "les prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'oeuvres d'art, des avocats et d'autres membres des professions libérales" (cf. annexe F, point 2, de la sixième directive).

Dans ce contexte, la Commission a été amenée à examiner la situation des entraîneurs de chevaux de course dont l'activité n'était soumise à la TVA ni en France ni en Irlande. Les autorités françaises justifiaient la non-taxation par le caractère libéral de cette activité; les autorités irlandaises par le fait que cette activité est généralement exercée comme accessoire à une activité agricole et qu'elle relève en conséquence du régime particulier des producteurs agricoles.

Après avoir consulté le Comité de la TVA, où les avis des différentes délégations à ce sujet étaient partagés, la Commission relève qu'en l'absence d'une définition communautaire des activités libérales, elle ne peut s'opposer au maintien temporaire de l'exonération en France puisque l'article 28 par. 3 litt. b, en relation avec l'annexe F point 2, autorise une telle exonération "dans les conditions existantes dans l'Etat membre".

En ce qui concerne l'Irlande, les autorités irlandaises ont modifié la réglementation en la matière en vue de la rendre conforme au droit communautaire.

\*

\*

\*

CHAPITRE II

Critère des activités accomplies en tant qu'autorités publiques  
(article 4 par. 5)

Cette disposition stipule dans son premier alinéa que les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions."

Il est laissé à la discrétion des Etats membres le soin de définir les activités qui sont "accomplies en tant qu'autorité publique". Une définition communautaire n'était pas possible à cause des divergences importantes constatées dans ce domaine d'un Etat à l'autre. Cette situation provoque certaines difficultés dont l'importance est cependant restreinte par la liste de l'annexe D de la directive énumérant les opérations pour lesquelles les organismes précités sont considérés comme ayant la qualité d'assujettis.

Un exemple significatif des difficultés rencontrées concerne l'assujettissement de certaines professions dont les titulaires peuvent "instrumenter" en qualité d'officiers publics (p. ex. les notaires). Dans deux pays membres (Belgique et Pays-Bas), ces officiers publics sont considérés comme non-assujettis pour la partie de leurs fonctions qui les font participer en quelque sorte au pouvoir judiciaire de l'Etat.

Au Comité de la TVA, la majorité des délégations a été d'avis que les membres de ces professions exercent des professions libérales et qu'ils sont dès lors assujettis à la TVA pour l'ensemble de leurs opérations, avec la possibilité de voir leurs prestations de services exonérées pendant la période transitoire en vertu de l'article 28 et de l'annexe F, point 2. Sur le plan budgétaire, il ne s'agit pas d'un débat théorique puisque la question des compensations financières dans le système des ressources propres ne se pose que dans le cas de l'assujettissement (avec exonération pendant la période transitoire). D'ailleurs, la Belgique verse au titre des ressources propres (TVA) une compensation qui couvre l'ensemble des activités des notaires et huissiers de justice.

Une autre source de difficultés réside dans la disposition du deuxième alinéa du par. 5 de l'article 4 selon laquelle les organismes de

droit public, lorsqu'ils effectuent des activités ou opérations visées au premier alinéa, "doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance." En effet, il est parfois difficile de constater, si cette dernière condition est remplie ou non.

La Commission estime qu'une telle situation est peu satisfaisante et qu'il y a lieu de préciser davantage les conditions et les limites de l'assujettissement des organismes de droit public.

Selon la législation allemande, par exemple, les offices du cadastre n'étaient pas considérés comme des assujettis, bien qu'ils remplissent, entre autres, les mêmes fonctions que les ingénieurs-géomètres qui, en tant que membres d'une profession libérale, étaient assujettis à la TVA. Or, l'Union professionnelle des ingénieurs-géomètres a contesté le non-assujettissement à la TVA des offices du cadastre. Une telle situation pouvant conduire à des distorsions de concurrence "d'une certaine importance", les autorités allemandes ont assujetti à la TVA, au taux normal, à partir du 1.1.1982, les opérations effectuées par ces offices.

\*

\*

\*

CHAPITRE III

Questions d'interprétation relatives à la localisation des prestations de services (article 9)

A. Application du par. 1 aux locations de biens meubles corporels autres que les moyens de transport

Selon l'article 9 par. 1. de la sixième directive, le lieu d'une prestation de services est réputé se situer (et la taxation a lieu) au siège de l'activité économique ou de l'établissement stable du prestataire à partir duquel la prestation est rendue, ou, à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. Le but étant de taxer une prestation de services à l'endroit où elle est effectivement offerte à la clientèle (critère économique) et non pas à l'endroit où se trouverait un siège purement légal, cette disposition n'était pas considérée comme susceptible de provoquer des inconvénients sérieux. En effet, il apparaissait, au moment de la rédaction du texte, qu'à l'endroit où un service est offert il devrait y avoir, au moins dans la plupart des cas, un "siège" - si rudimentaire fût-il - auquel ce même service se rattacherait.

Cependant, un inconvénient a été signalé dans l'application de l'article 9 par. 1 dans son libellé actuel, inconvénient qui se présenterait lors de la réalisation, dans un pays, d'une prestation de service imposable sans qu'il y ait la moindre trace de siège (ou de domicile du prestataire) dans ce même pays. Le cas concrètement visé était celui d'une entreprise étrangère qui n'aurait "de facto" ni siège ni établissement ni domicile ni résidence dans un pays déterminé où elle achèterait un bien corporel meuble pour le mettre en location dans ce même pays. Dans ce cas, une application peut-être un peu trop littérale de l'art. 9 par. 1 pourrait conduire à soustraire la location à la taxe du pays où, selon le principe qui est à l'origine de cette disposition, la taxation devrait avoir lieu, c.à.d. le pays où la location est consentie (il est rappelé que, selon la directive, même une seule opération "comportant l'exploitation d'un bien", telle que la location, est considérée comme une activité économique). Sans compter le fait que, très probablement, cette même location échapperait également à la taxe du pays du siège de l'établissement principal du prestataire, pays dont l'administration fiscale pourra difficilement avoir connaissance d'une opération effectuée à l'étranger. C'est pourquoi la

Commission a présenté au Conseil, en date du 23 avril 1979, une proposition d'une dixième directive en matière d'harmonisation des législations sur les taxes sur le chiffre d'affaires, visant à instaurer une présomption irréfragable d'établissement du prestataire dans le pays où le bien mis en location se trouve au moment où il est effectivement mis à la disposition du preneur. La location des moyens de transport en a été expressément exclue pour des raisons de contrôle, étant donné que ces biens sont par définition mobiles et peuvent passer facilement les frontières.

Cette proposition de directive, qui a reçu, sous réserve d'un certain nombre d'observations relatives à la conception générale de l'article 9, l'avis favorable du Parlement européen et du Comité économique et social, devrait être adoptée au plus tôt. Elle ne bouleverse pas l'art. 9 par. 1 de la 6ème directive, mais, en apportant une précision par l'instauration d'une présomption, elle est susceptible d'éviter, dans la plupart des cas, les inconvénients dus à la non-coïncidence du lieu d'établissement et de celui de la réalisation de l'opération.

Dans le contexte de l'adoption de la proposition de dixième directive, la Commission est disposée à proposer la suppression de la disposition de l'article 9-2-d), dont le contenu deviendrait sans objet.

La Commission a en outre relevé l'existence dans plusieurs législations nationales de dispositions relatives à la localisation de la prestation de services en cas de location de biens meubles corporels, disposition qui ne semblent pas conformes à celles de l'article 9, par. 1 et 2 de la 6ème directive.

En Allemagne le lieu de prestation ayant pour objet la location de ces biens, à l'exception de tout moyen de transport, est l'endroit où ces biens sont utilisés. Par conséquent, la disposition allemande tend à imposer la location des biens dès l'instant où ces biens sont utilisés en Allemagne, même lorsque ces biens sont importés par le locataire et qu'ils ont été assujettis à la TVA dans le pays où ils ont été pris en location.

La France et l'Italie ont fait aussi une application généralisée du critère de l'utilisation alors que la directive ne prévoit ce critère que dans le cas où les biens ont été exportés par le loueur d'un Etat membre vers un autre Etat membre. Or, la mise en oeuvre de concepts différents

provoque, pour une même prestation de services rendue dans les relations internationales, des doubles impositions ou parfois des non impositions.

La Commission a engagé la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du Traité à l'encontre de la République fédérale d'Allemagne, de l'Italie et de la France pour non-respect de la sixième directive TVA, en se réservant toute action future à l'encontre du Danemark, dont les dispositions en la matière méritent d'être approfondies avec l'administration intéressée afin d'en vérifier la concordance avec les dispositions communautaires.

B. Portée du terme "moyens de transport" visé à l'article 9 par. 2 litt. d)

L'article 9, par. 2 litt. d) introduit une dérogation au principe général de la taxation de la location des biens meubles corporels dans le pays d'établissement du prestataire, en déplaçant le lieu de la taxation dans le pays de l'utilisation du bien loué lorsque ce dernier est exporté par le prestataire. Toutefois, la location des moyens de transport étant formellement exclue de cette dérogation, une telle location se trouve par conséquent régie par le principe général du lieu d'établissement du prestataire. Dans ce contexte, on mesure l'intérêt qu'il y a à donner un contenu identique dans les pays membres à la notion de "moyens de transport" et l'on voit les conséquences pratiques qui résultent de l'adoption d'un critère ou d'un autre, notamment pour des biens qui sont susceptibles par leur nature même de se déplacer à travers les frontières et de provoquer des interférences quant au champ d'application de l'article 9 par. 2 litt. d). Ces conséquences sont fonction de l'étendue que présente la notion de moyen de transport dans chaque Etat membre : si par exemple un conteneur est loué (et en même temps exporté) par le loueur d'un Etat membre à un preneur d'un autre Etat membre, un risque de double taxation ou de non-taxation peut se produire lorsque chaque Etat a une attitude différente quant à l'inclusion ou à la non-inclusion de ce bien parmi les moyens de transport.

Une liste communautaire des moyens de transport (comprenant les cas les plus susceptibles de poser des problèmes) serait de nature à éviter dans la plupart des cas les inconvénients ci-dessus. Cette liste devrait pouvoir être prochainement établie au sein du Comité consultatif

de la TVA, bien qu'un accord unanime n'ait pu encore être trouvé sur la délimitation de la notion de "moyen de transport" applicable aux biens qui ne sont pas assimilables aux véhicules dans l'acception courante du terme.

C. Definition de certaines prestations mentionnées à l'article 9 par. 2 litt. e)

Cette disposition, faisant exception à la règle générale selon laquelle les prestations de services sont taxables au lieu d'établissement du prestataire, énonce une liste de prestations qui sont taxables au lieu d'établissement du preneur, sous certaines conditions (notamment dans le commerce intra-communautaire, lorsque le preneur, établi dans un autre pays membre que celui du prestataire, est un assujetti à la TVA).

Or, dans certains Etats membres la question s'est posée de savoir si certaines prestations de services qui ne figurent pas explicitement dans cette liste dérogatoire pouvaient être assimilées à celles qui y figurent, assimilation qui aurait pour conséquence de transférer la taxation dans le pays du preneur.

Les deuxième et troisième tirets de l'article 9 par. 2 litt. e) ont été dans la plupart des cas concernés par ces difficultés d'interprétation, surtout en ce qui concerne la délimitation des prestations de publicité, des conseillers et experts et de celles relatives à la fourniture d'informations.

C'est ainsi qu'un Etat membre a cru pouvoir assimiler aux conseillers les commissaires priseurs dans les ventes publiques, tandis qu'un autre Etat membre a saisi le Comité consultatif de la TVA pour savoir s'il fallait considérer comme publicité certaines annonces publiées dans les journaux. La notion de fourniture d'informations, qui suit dans le texte de la directive celle de traitement de données, demanderait en outre à être précisée, la question étant de savoir si elle doit comprendre uniquement la fourniture de données "informatisées" ou si elle doit être interprétée dans l'acception la plus large du terme.

Sans vouloir exagérer l'importance des difficultés rencontrées, la Commission entend néanmoins poursuivre l'effort de clarification ainsi entrepris dans le cadre des travaux du Comité consultatif de la TVA.

\*

\*

\*

#### CHAPITRE IV

#### Questions d'interprétation relatives à la base d'imposition (article 11)

La détermination de la base d'imposition a provoqué un certain nombre de difficultés et de litiges qui sont analysés ci-après.

##### A. Base minimale d'imposition

La législation d'un Etat membre dispose que la base d'imposition à retenir pour la livraison ou l'importation de voitures neuves ne peut être inférieure au prix catalogue en vigueur au moment où la taxe est due.

De l'avis de la Commission cette mesure n'est conforme :

- ni à l'article 11-A par. 1 litt. a) car ce paragraphe prévoit notamment que la base d'imposition pour la livraison de biens est constituée, à l'intérieur du pays, par la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur;
- ni à l'article 11-A par. 3 litt. a) et b), lesquels précisent que ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition les diminutions de prix à titre d'escompte pour paiement anticipé ainsi que les rabais et ristournes du prix consenti à l'acheteur et acquis au moment où s'effectue l'opération;
- ni à l'article 11-B par. 1 litt. a) et b) et par. 4 qui fixent les critères pour la détermination de la base d'imposition à l'importation, critères analogues à ceux retenus pour la détermination de la base d'imposition à l'intérieur du pays.

La Commission a décidé de saisir la Cour de justice de cette question.

##### B. Livraison d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé

L'article 11-A par. 1 litt. a) de la directive stipule aussi que la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services est constituée normalement par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers.



Or, les législations de deux Etats membres prévoient qu'en cas de livraison d'un bien neuf avec reprise par le fournisseur d'un bien usagé de la même espèce, la base imposable est réduite à concurrence de la valeur du bien échangé. Ces dispositions étant contraires à l'article 11 A-1 a), la Commission a engagé la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du traité à l'encontre de ces deux pays.

Il a parfois été allégué, pour justifier cette pratique, qu'on se trouvait là en présence d'un régime particulier, temporairement autorisé par le deuxième alinéa de l'art. 32, lequel prévoit que les Etats membres peuvent maintenir, jusqu'à la mise en application d'un régime communautaire, les règles particulières existant dans le domaine des biens d'occasion.

Il est clair qu'une telle thèse ne peut être retenue en l'espèce. En effet, la livraison d'un bien meuble neuf est une opération taxable et le mode de paiement ne peut aucunement modifier cette analyse. L'article 11 précise d'ailleurs clairement que la base imposable est constituée par tout ce qui constitue la contrepartie, ce qui implique que pour le cas où le paiement est effectué pour partie en numéraire et pour partie en nature, la base imposable du bien neuf doit être la somme de ces deux valeurs.

### C. Les subventions

L'article 11-A par. 1 litt. a) de la directive stipule que les subventions reçues par un assujetti et qui sont "directement liées au prix" des opérations effectuées par cet assujetti, sont à inclure dans la base d'imposition, au titre d'éléments du prix payés par des tiers. S'il est relativement facile de considérer, en première analyse, comme "directement liées au prix" les subventions dont le montant est déterminé soit par rapport au prix de vente des biens ou des services fournis, soit en fonction des quantités vendues, soit encore en fonction du coût de biens ou de services offerts gratuitement au public, le plus grand doute subsiste en ce qui concerne d'autres types de subventions, telles que les subventions dites d'équilibre ou les subventions dites de fonctionnement, dont le versement vise à assainir la situation économique d'une entreprise et qui sont octroyées sans référence explicite à quelque prix que ce soit. L'absence de différence substantielle entre ces types de subventions (celles

qui sont "directement liées au prix" ayant également un but d'assainissement dans la plupart des cas), ainsi que la possibilité pour un Etat membre de transformer une subvention du premier type en une subvention du second type, montrent le caractère précaire de la distinction, basée sur des éléments purement formels (la manière dont la subvention est octroyée) et donc l'insuffisance du libellé de la directive.

Une source supplémentaire de divergences entre Etats membres réside dans l'article 19 par. 1, 2ème tiret de ladite directive, qui permet aux Etats qui le souhaitent d'inclure dans le dénominateur du prorata de déduction le montant des subventions "qui ne sont pas directement liées au prix." Ce qui équivaut, par le biais d'une réduction du droit à déduction de l'assujetti, à une sorte de taxation occulte et indéterminée de subventions exclues de la base d'imposition.

Il ne semble pas possible d'éliminer les différences d'interprétation sur la nature de chaque subvention et les divergences de régime dues à l'article 19 par. 1, 2ème tiret, sur base d'une définition large et générique des subventions que l'on veut inclure dans la base imposable. L'idéal serait l'établissement d'une liste communautaire des subventions considérées comme "directement liées au prix". Les difficultés auxquelles se heurterait l'établissement d'une telle liste pourraient être surmontées pour un grand nombre de subventions qui font l'objet d'une réglementation communautaire (FEOGA et autres). Ceci aurait l'avantage de réduire considérablement, dans une première phase, les divergences entre Etats membres, divergences qui ne persisteraient que pour les subventions du ressort exclusivement national. Dans une seconde phase, ces divergences seraient progressivement éliminées dans le cadre d'examens sectoriels (transports, agriculture, organismes publics, etc.). L'inconvénient d'une telle solution réside dans son étalement vraisemblable sur une longue période de temps.

Un autre remède à la situation actuelle, mais qui serait beaucoup plus drastique, consisterait à renoncer à inclure dans la base d'imposition tous les types de subventions autres que celles qui rémunèrent des services rendus aux consommateurs finals, mais il faudrait alors modifier sur ce point le texte de l'article 11 de la sixième directive.

En tout état de cause, la Commission estime qu'une nouvelle réflexion sur l'ensemble du problème des subventions en régime de TVA est indispensable. En effet, d'une part cette matière est régie, dans la directive, par des dispositions qui, comme on vient de le voir, sont source de divergences entre les Etats membres et, d'autre part, étant donné le montant considérable que peuvent atteindre certaines subventions, l'impact de celles-ci sur la TVA (et sur les ressources propres) est trop important pour admettre la perpétuation d'un manque d'harmonisation dans ce domaine.

D. Les frais accessoires à inclure dans la base d'imposition :  
problème des intérêts pour ventes à tempérament

Le paragraphe 2 - b) de l'article 11 pose le principe de l'inclusion dans la base d'imposition des frais accessoires que le fournisseur met à la charge de l'acheteur, principe renforcé par une disposition permettant aux Etats membres de considérer comme frais accessoires des frais qui feraient l'objet d'une convention séparée entre le fournisseur et l'acheteur.

C'est dans ce contexte que s'est posée la question du régime applicable aux frais financiers réclamés à l'acheteur par un vendeur en supplément du prix de vente au comptant lors d'une vente à tempérament. Cette question n'est pas sans importance, étant donné que les opérations de crédit sont exonérées par l'article 13-B-d. Si l'on considère comme prépondérant le caractère de frais accessoires qui pourrait s'attacher à de tels frais financiers, ces derniers échappent à l'exonération des intérêts instituée par l'article 13. Le problème devient encore plus délicat à résoudre lorsque le règlement d'une vente à tempérament fait l'objet d'une convention séparée de la vente du bien elle-même : dans une telle hypothèse, est-ce l'assimilation à des intérêts qui l'emporte, ou l'assimilation à des frais accessoires, assimilation qui serait permise par l'article 11-2-b) ?

Les Etats membres ayant apporté une réponse différente à cette question, il en résulte une situation qui est peu satisfaisante car elle va à l'encontre de l'harmonisation fiscale dans un domaine qui touche directement le "consommateur final." Une action s'impose donc pour mettre un terme à cette divergence, en recherchant en premier lieu une interprétation commune de la notion de "frais accessoires." La Commission entend saisir prochainement le Comité de la TVA de cette question.

### E. Précision du premier lieu de destination

Le paragraphe 3 de l'article 11-B prévoit que sont à comprendre dans la base d'imposition à l'importation les frais accessoires intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens à l'intérieur du pays, ce premier lieu pouvant être celui figurant sur la lettre de voiture ou tout autre document de transport ou, à défaut de telles indications, celui de la première rupture de charge dans le pays d'importation.

Le règlement (CEE) n° 1224/80 relatif à la valeur en douane des marchandises prévoit que pour la détermination de la valeur en douane, il y a lieu d'ajouter au prix effectivement payé ou à payer, entre autres, les frais de transport et d'assurance, ainsi que les frais de chargement et de manutention connexes au transport des marchandises importées (article 8, premier paragraphe) jusqu'au lieu d'introduction dans le territoire douanier de la Communauté.

La notion de lieu d'introduction ne correspond pas à celle de lieu de destination car la valeur en douane des marchandises importées ne comprend pas les frais de transport après l'importation dans le territoire douanier de la Communauté, à la condition que ces frais soient distincts du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées. C'est ainsi que lorsque les marchandises sont acheminées par le même mode de transport, les frais sont répartis proportionnellement à la distance parcourue en dehors et à l'intérieur du territoire douanier de la Communauté. Par contre, en matière fiscale, ces frais sont à comprendre dans la base d'imposition dans la mesure où ils n'y sont pas déjà compris (prix franco-destination), et les Etats membres peuvent comprendre dans la base même les frais accessoires qui découlent du transport vers un autre lieu de destination à l'intérieur du pays, si ce deuxième lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe à l'importation.

Ces divergences dans le mode de calcul des éléments qui déterminent la base imposable démontrent que, même après l'adoption du règlement (CEE)1224/80 sur la valeur en douane, il subsiste des différences entre valeur en douane et base d'imposition à la TVA lorsque le "premier lieu de destination ne correspond pas au "lieu d'introduction" et que la faculté laissée aux Etats membres (article 11-B.2) de retenir comme base d'imposition la valeur en douane est inopportune et source de difficultés.

Pour permettre le calcul des frais accessoires à comprendre dans la valeur en douane "jusqu'au lieu d'introduction" dans le territoire douanier de la Communauté, le règlement douanier (articles 14 et 15) précise ce qu'on entend par lieu d'introduction et l'ensemble des règles nécessaires pour déterminer correctement ce lieu d'après le mode d'acheminement des marchandises (voie maritime, navigable, ferrée, routière, etc.).

La notion de "premier lieu de destination", par contre, est définie par l'article 11-3 de la sixième directive, mais l'ensemble des règles nécessaires pour déterminer ce lieu ne sont pas prévues. Or, cette notion demande à être précisée en fonction du mode d'acheminement des biens, notamment dans le cas où le lieu de destination est censé se trouver "au lieu de la première rupture de charge".

\*

\*

\*

CHAPITRE V

Questions d'interprétation relatives aux exonérations (art. 13, 14 et 15)

Les difficultés d'interprétation relatives aux exonérations sont d'importance inégale, les unes ayant une portée générale, les autres une portée sectorielle. Les premières se ramènent d'ailleurs à une seule question qui est de savoir quelle est la portée exacte de l'alinéa introductif que l'on retrouve successivement en tête du A et du B de l'article 13, de l'article 14 et de l'article 15 : cette question est traitée sous la rubrique A ci-après. Quant aux difficultés sectorielles, elles seront présentées sous les rubriques suivantes :

- B - difficultés relatives à certaines exonérations de l'article 13-A;
- C - difficultés relatives à certaines exonérations de l'article 13-B;
- D - difficultés relatives à des exonérations des articles 14 et 15;
- E - difficultés relatives à l'étendue du droit à déduction (article 17) et au calcul du prorata de déduction (article 19).

A - Difficulté d'interprétation générale relative à la portée de l'alinéa introductif (article 13A - article 13B - article 14 et article 15)

Le texte en cause est ainsi rédigé :

" 1. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :  
..... ."

Cette disposition, insérée dans la directive lors des discussions au niveau du Conseil, pourrait "a priori" sembler anodine, car il est difficile d'imaginer qu'un Etat membre puisse légiférer dans ce domaine sans chercher à assurer "l'application correcte et simple" des exonérations qu'il édicte, ni à éviter la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels.

Cette disposition traduit toutefois une préoccupation majeure des Etats membres, à savoir celle de conserver la plus grande latitude possible quant aux conditions d'application des exonérations communautaires. Il s'agit en fait de rappeler, dans une formulation

adaptée aux objectifs de la directive, le principe posé par l'article 189 - 3ème alinéa du traité, tout en reconnaissant que ces conditions ne sauraient avoir d'autres buts que ceux de la clarification et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Ce bref rappel de considérations générales n'est pas inutile dans le cadre des litiges ouverts dans certains Etats membres et émanant de personnes qui revendiquent l'application de telle ou telle exonération fixée par la directive, alors que cette exonération n'est pas encore introduite dans la législation nationale. Pour faire échec à de telles demandes, les autorités compétentes des Etats membres concernés ont tendance à invoquer le texte de l'alinéa introductif de l'article 13, alléguant que cette disposition laisse une certaine marge d'appréciation aux Etats membres et qu'une exonération prévue par la directive ne saurait dès lors produire un effet direct en l'absence de mesures d'application arrêtées au niveau national.

La Cour de justice, saisie à titre préjudiciel sur la base de l'article 177 du traité, a rendu un premier arrêt sur ce sujet le 19 janvier 1982 dans l'affaire 8/81 : la Cour a déclaré que certaines dispositions de la directive sont susceptibles, sous certaines conditions, de produire un effet direct pouvant être invoqué par les particuliers, notamment en l'absence d'une adaptation de la législation nationale à la directive.

B. Difficultés d'interprétation relatives à certaines exonérations de l'article 13 - A - 1

La Commission voudrait tout particulièrement attirer l'attention sur les difficultés rencontrées autour de l'application des exonérations qui font l'objet des lettres a), b), l), m) et n) de l'article 13-A-1.

Elle a d'ailleurs toujours considéré que la TVA étant une taxe frappant les biens et les services, les exonérations prévues dans la directive n'auraient dû être qu'objectives, ce qui aurait supprimé de nombreux problèmes d'interprétation et de délimitation.

a) Exonération relative aux prestations de services effectuées par les services publics postaux (art. 13-A-1-a))

Cette exonération porte sur les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des

transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services postaux.

Il a été constaté dans la législation d'un Etat membre que cette exonération est étendue aux entreprises de transports (chemins de fer, lignes aériennes) qui effectuent notamment le transport du courrier pour le compte du service public postal.

Les autorités de ce pays soutiennent qu'il faut envisager l'exonération instituée par la sixième directive dans sa finalité et que toutes les prestations qui concourent à l'exécution du service public postal peuvent en bénéficier, même s'il s'agit d'entreprises du secteur privé, dès lors que celles-ci sont tenues par une obligation légale de prêter leur concours au service public.

Cette argumentation n'a pas été suivie par la Commission, qui s'oppose à une interprétation extensive des exonérations; comme toute autre entreprise exonérée, le service public postal doit supporter la TVA sur les inputs afférents à ces activités exonérées.

L'argumentation soutenue par l'Etat membre en cause n'est d'ailleurs pas sans incidence sur la détermination de la base de calcul des ressources propres des Communautés, qui subirait une diminution dans ce cas particulier.

La Commission a engagé à l'encontre de cet Etat membre la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du traité.

b) Exonération relative à l'hospitalisation et aux soins médicaux assurés par des organismes de droit public ou par des établissements assimilés (art. 13-A-1-b))

Si l'application de l'exonération est relativement simple en ce qui concerne le secteur de l'hospitalisation publique ou parapublique, il n'en est pas de même en ce qui concerne les autres établissements hospitaliers, les centres de soins médicaux et de diagnostic et autres établissements de même nature. Ceux-ci en effet peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils sont dûment reconnus et qu'ils fournissent leurs prestations "dans des conditions sociales comparables à celles qui valent" pour le secteur public. Toute la difficulté consiste à tracer la limite entre les établisse-



ments qui remplissent ces conditions et les autres. Il est vrai que dans le cadre des dispositions transitoires (article 28-3-b et annexe F point 10, de la directive), les Etats membres peuvent continuer à exonérer les établissements qui ne remplissent pas les conditions de l'article 13-A-1-b). Néanmoins, la difficulté n'est pas éludée en ce qui concerne le calcul des "ressources propres" des Communautés, puisque l'application par des Etats membres de l'exonération ainsi élargie doit donner lieu à des compensations financières pour les opérations qui ne seraient pas normalement couvertes par l'exonération de l'article 13-A-1-b).

Les discussions que se sont déroulées sur ce point dans le Comité de la TVA n'ont malheureusement pas permis de faire évoluer la situation.

c) Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales (art. 13-A-1-c)

La législation d'un Etat membre étend l'exonération aux livraisons de biens effectuées par les membres des professions médicales ou paramédicales en liaison avec leurs prestations de services : par exemple, les livraisons de paires de lunettes effectuées dans le cadre d'une prescription médicale.

De l'avis de la Commission, il s'agit d'une interprétation extensive du texte de la directive, avec une incidence directe sur le plan des ressources propres des Communautés. Par conséquent, la Commission a engagé la procédure de l'article 169 du traité à l'encontre de cet Etat membre.

d) Exonération relative aux prestations des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, etc... (art. 13-A-1-l)

La question s'est posée de savoir quelle était la portée exacte de cette exonération, compte tenu de certaines divergences linguistiques constatées dans la rédaction du texte. Certaines versions emploient en effet le mot "syndicat", qui recouvre une variété d'acceptions, tandis que d'autres emploient le terme très précis de "trade union".

La Commission est d'avis que ces différences ne devraient pas avoir d'effet pratique en ce qui concerne les organisations sans but lucratif (quelles soient professionnelles, patronales ou salariales), qui limitent leur activité à la représentation des intérêts collectifs de leurs membres. Dans une telle hypothèse, ces organismes se comportent en effet comme l'émanation de la collectivité de leurs membres et les cotisations versées par ceux-ci concrétisent alors l'adhésion à un organisme collectif, sans représenter la contrepartie de services rendus. Ces organisations devraient donc être en dehors du champ d'application de la TVA.

En ce qui concerne les organisations susvisées qui ne limitent pas leur activité à la représentation collective de leurs membres, elles sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la taxe lorsque les cotisations qu'elles perçoivent représentent en fait la contrepartie de services individualisables rendus à leurs membres.

L'opinion de la Commission à ce sujet a été confirmée par la Cour de justice dans les affaires 154/80 et 89/81. Dans l'affaire 89/81, la Cour a déclaré que "lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition et lesdites prestations gratuites ne sont donc pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée."

Dans l'affaire 154/80, la Cour a déclaré que pour apprécier s'il y a rémunération de services rendus, une telle rémunération doit pouvoir être exprimée en un montant déterminé en argent.

C'est dans un tel contexte qu'il faut se placer pour déterminer la portée de l'exonération instituée à l'article 13.A.1.L de la sixième directive et, par conséquent, pour tirer les conclusions des divergences linguistiques relevées ci-dessus.

Dans le cadre de l'analyse qui vient d'être faite, la Commission estime que l'incidence de telles divergences devrait être minime puisqu'elle ne concernerait éventuellement que les services rendus à leurs membres par les organisations professionnelles ou patronales qui :

- 1) sont dans le champ d'application de la taxe;
- 2) perçoivent des cotisations statutaires qui peuvent être analysées comme la contrepartie de tels services.

- e) Exonérations relatives à "certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport" (art. 13-A-1 m)) et à "certaines prestations de services culturels" (art. 13-A-1-n))

Le libellé particulièrement imprécis de ces deux catégories d'exonérations provoque non seulement la perplexité du lecteur mais entraîne surtout des difficultés d'application qui ne sont pas sans incidences sur la détermination de la base de calcul des ressources propres des Communautés.

Il paraît paradoxal d'instituer des cas d'exonération obligatoire dont le contenu est laissé à l'appréciation de chaque Etat membre. Il ne fait cependant pas de doute qu'en arrêtant le texte de ces dispositions le Conseil a considéré que les Etats membres ne devraient accorder dans ces deux domaines des activités sportives et culturelles que des exonérations limitées, sans quoi l'emploi de l'adjectif "certaines" ne se justifierait pas. La Commission estime qu'il est d'autant plus nécessaire de parvenir à une harmonisation réelle dans ces secteurs que les Etats membres peuvent continuer à taxer, pendant la période transitoire, celles des prestations qui devraient être exonérées : on se trouve ainsi dans une situation incohérente puisque précisément le contenu de ces prestations n'a pas été déterminé.

\*

\*

\*

C. Difficultés relatives à certaines exonérations de l'article 13-B

Trois catégories de difficultés méritent d'être signalées sous cette rubrique, la première relative aux pièces de monnaie en or, la seconde relative aux services offerts par certains organismes financiers émetteurs de "cartes de paiement", la troisième relative aux jeux de hasard ou d'argent.

a) Pièces de monnaie en or

Selon l'article 13-B-d-4, l'exonération instituée en faveur des opérations portant sur les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ne s'applique pas aux monnaies de collection, c'est-à-dire en particulier aux pièces en or qui ne sont pas normalement utilisées dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique.

Cette définition très large des monnaies de collection devrait apparemment permettre de taxer des pièces en or qui n'ont pas un intérêt numismatique évident et dont l'acquisition constitue plutôt une certaine forme de placement. Il convient de noter à ce propos que l'or vendu sous forme de lingots, barres, etc., par un assujetti (autre qu'une banque centrale) dans le cadre de son activité économique, est également soumis à la TVA.

Une difficulté d'interprétation est apparue au niveau des dispositions transitoires : en effet, l'art. 28 par. 3 litt. b) de la directive, en liaison avec le point 26 de l'annexe F, permet aux Etats membres de continuer à exonérer, à titre transitoire, les "opérations relatives à l'or autre que l'or à usage industriel". Deux questions se sont posées : l'une sur le point de savoir si cette notion d'or non industriel pouvait couvrir également les pièces d'or qui ne sont pas normalement utilisées comme moyen de paiement légal (dans la négative, le régime de la taxation immédiate s'appliquerait); l'autre visant à savoir, en cas de réponse positive à la première question, selon quels critères l'Etat qui utiliserait la faculté de l'art. 28 pourrait maintenir le régime de l'exonération transitoire.

En ce qui concerne la première question, une orientation s'est dégagée, au sein du Comité consultatif de la TVA, en faveur de l'application du régime facultatif de l'exonération transitoire aux pièces d'or. Par contre, le Comité n'est pas arrivé à un consensus sur une

application uniforme de cette exonération transitoire (en admettant, par exemple, que l'Etat qui choisit de maintenir l'exonération pour les pièces d'or devrait exonérer toute pièce d'or dès lors que celle-ci serait cotée sur l'un des marchés des Etats membres).

L'opinion qui a prévalu est que la directive ne permet d'exonérer que les pièces d'or qui étaient déjà exonérées au moment de sa mise en vigueur, ce qui consacre implicitement l'absence d'un régime uniforme pendant la période transitoire. Cette situation a pour conséquence, non seulement de créer des risques sérieux de distorsions de concurrence et de détournements de trafic dans un domaine aussi sensible et important que le marché de l'or, mais également de provoquer des difficultés dans la détermination des contributions des Etats aux ressources propres des Communautés.

La Commission constate toutefois que la situation est en voie de se normaliser puisque seuls la France et le Luxembourg maintiennent encore des exonérations dans ce domaine.

#### b) Cartes de paiement

Un problème d'interprétation est apparu au sujet de certaines cartes, appelées "Travel and Entertainment cards", ayant pour but de permettre aux titulaires d'acheter des biens et services sans devoir payer en argent liquide au moment de l'achat. Ces cartes sont émises, moyennant une cotisation annuelle fixe, par des organismes financiers qui se chargent de payer aux vendeurs de biens ou services les sommes qui leur sont dues (déduction faite d'une retenue représentant la rémunération de l'organisme émetteur), le titulaire de la carte ayant l'obligation de payer sa dette à l'organisme émetteur après réception d'un relevé de son compte.

Cette situation relativement complexe, caractérisée par deux rapports différents, l'un entre l'émetteur de la carte et le titulaire et l'autre entre l'émetteur et les vendeurs de biens et services, n'est pas explicitement traitée dans la sixième directive. Son régime fiscal dépend donc de l'interprétation, restrictive ou extensive, des normes établies par cette directive.

Le Comité de la TVA, saisi de la question, a considéré à l'unanimité que le service rendu par l'émetteur de la carte au titulaire de celle-ci constitue une facilité de paiement et entre, par conséquent, dans le cadre des exonérations de l'art. 13-B litt. d). La situation reste plus incertaine en ce qui concerne le régime à appliquer à l'opération entre l'organisme émetteur et les vendeurs de biens et services. A ce propos, en effet, certains Etats membres auraient tendance à voir dans l'opération une sorte de publicité (taxable) que l'organisme émetteur effectuerait au bénéfice des vendeurs, publicité qui se traduirait par une activité de promotion d'affaires et de recherche de clients au profit de ces derniers. La plupart des Etats membres ainsi que la Commission estiment par contre que cette opération est également couverte par les exonérations de l'article 13 B-d.

La Commission constate que les travaux du Comité de la TVA ont permis de dégager une tendance largement majoritaire en faveur de cette dernière analyse et elle entend poursuivre son action pour supprimer les disparités.

c) Jeux de hasard et d'argent

Selon l'article 13-B-f), les Etats membres exonèrent "les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque Etat membre". Le libellé de cette disposition ne fait qu'entériner une situation de fait, essentiellement justifiée par la difficulté, à la fois théorique et pratique, de déterminer le "chiffre d'affaires" des activités en question, qui se prêtent généralement mieux à l'application de taxes spécifiques qu'à celle de la TVA. La directive indique toutefois et sans équivoque que le champ d'application de cette exonération peut être réduit par chaque Etat membre, ce qui laisse subsister la possibilité de certaines divergences à l'intérieur de la Communauté. Des divergences symptomatiques sont en particulier apparues dans le secteur des appareils de jeux automatiques qui redistribuent aux gagnants l'argent misé par l'ensemble des joueurs. Certains Etats membres mettent l'accent sur l'aspect de jeux de hasard ou d'argent de ces appareils (ce qui implique en principe leur exonération de la TVA), alors que d'autres estiment que leur

caractère ludique n'exclut pas une part plus ou moins importante d'habileté manuelle et psychique, suffisamment du moins pour considérer qu'il ne s'agit pas exclusivement de jeux de hasard ou d'argent, et écartent par conséquent l'application de l'exonération.

La Commission constate que les travaux du Comité de la TVA ont permis de dégager une tendance largement majoritaire en faveur de cette dernière analyse et elle entend poursuivre son action pour supprimer les divergences dans ce secteur d'activité.

La procédure de l'article 169 du traité a été entamée à l'encontre d'un Etat membre qui selon la Commission, applique de manière extensive l'exonération à l'ensemble des jeux automatiques.

\*

\*

\*

D. Difficultés relatives à certaines exonérations des articles 14 et 15

a) Difficulté relative à une exonération de l'article 14 : réimportation de biens ayant fait l'objet de travaux en dehors du pays d'origine

La disposition visée ici est celle du littera f) de l'article 14, concernant l'exonération de la réimportation de biens meubles "lorsque ces biens ont été l'objet dans un autre Etat membre d'un travail qui a été taxé sans droit à déduction ou à remboursement".

Certains Etats membres ont considéré que ce cas d'exonération était inutile car il ferait double emploi avec l'exonération du littera e) de l'article 14, concernant "la réimportation de biens en l'état dans lequel ils ont été exportés ... et qui bénéficient de la franchise douanière ou qui seraient susceptibles d'en bénéficier s'ils étaient importés d'un pays tiers".

La Commission estime que le libellé respectif des litteras e) et f) ne permet pas de tirer une telle conclusion. Celle-ci contredit en effet le but poursuivi qui est d'éviter une double imposition à l'intérieur de la Communauté.

Certes, le risque de double imposition est supprimé par le jeu de l'article 15-3, qui exonère comme "quasi exportation" les "travaux portant sur des biens meubles acquis ou importés en vue de faire l'objet de ces travaux (...) et qui sont expédiés (...) par le prestataire de services ou par le preneur qui n'est pas établi à l'intérieur du pays".

Le risque de double imposition subsiste toutefois pour les biens qui ont été temporairement importés sans qu'il y ait eu au moment de l'importation intention de la part de l'importateur de soumettre les biens aux travaux visés à l'article 15, paragraphe 3.

Dans une telle situation, les travaux doivent être taxés dans le pays où ils sont effectués et les biens doivent être exonérés lors de leur réimportation dans le pays de provenance. Cette exonération est exprimée à l'article 14.1.f. pour ce qui concerne les réimportations de biens qui ont fait l'objet de travaux taxés à titre définitif dans le pays où ceux-ci ont été exécutés. En pratique, cette exonération est utile pour les particuliers et les assujettis exonérés, et doit,



en définitive, s'analyser comme une franchise fiscale accordée aux particuliers à l'intérieur de la Communauté, présentant le triple avantage d'éliminer les doubles impositions, les non-impositions et certaines formalités fiscales aux frontières internes.

En revanche, lorsque la réimportation des biens est effectuée par un assujetti à la TVA qui a droit à déduction ou à remboursement pour les travaux effectués sur les biens, l'exonération ne peut être accordée, le cas échéant, que sur la base de l'article 14.1.e. Cette disposition couvre généralement toute réimportation de biens en l'état, dans les mêmes conditions que celles fixées pour la franchise douanière. Celle-ci, actuellement régie par le règlement CEE n° 754/76 du Conseil (1), n'est accordée que pour certains travaux limitativement énumérés (traitements nécessaires au maintien en bon état de conservation des biens, réparations, remises en état) et que si ces travaux n'ont pas entraîné une augmentation de la valeur que les biens avaient au moment de leur exportation.

Il est donc bien clair pour la Commission que les deux dispositions en cause (14.1.f. et 14.1.e.) ont chacune un champ d'application distinct et donc que certains Etats membres ne peuvent pas déclarer appliquer l'une parce que leur législation est en conformité avec l'autre.

---

(1) JO n° L 89 du 2.4.1976, p. 1

b) Difficulté relative à une exonération de l'article 15 : inclusion des bateaux destinés à la démolition

Les dispositions combinées de l'article 14, paragraphe 1 sous a) et de l'article 15, paragraphe 4 sous a) et b) et paragraphe 5 permettent la livraison et l'importation en exonération de bateaux de mer destinés à l'exercice d'une activité donnée. Le bénéfice n'est accordé que si deux conditions sont remplies :

- qu'il s'agisse de bateaux de mer;
- que ces bateaux soient destinés à une des activités formellement indiquées au paragraphe 4 sous a) et b) de l'article 15.

Par conséquent, la livraison ou l'importation d'un bateau destiné à la démolition ne peut bénéficier de l'exonération visée à l'article 15, paragraphe 5 si les dispositions de cet article sont interprétées de façon restrictive.

Par contre, il faut noter que s'il s'agit d'une importation en provenance d'un pays tiers, cette importation peut bénéficier d'une franchise douanière seulement dans le cas où le bateau est destiné à la démolition (89.04 du TDC).

Or, la franchise douanière accordée à l'importation de bateaux destinés à être démolis se fonde sur certaines considérations économiques concernant l'activité des chantiers navals, considérations qui n'ont pas le même poids en matière de TVA car l'entreprise de démolition peut déduire le montant de la taxe acquittée (toutefois, il ne faut pas négliger les frais de financement qui pourraient rendre leur activité moins rentable).

Le Comité de la TVA, à la demande du représentant d'un Etat membre, a examiné les différents aspects de la question concernant le traitement fiscal réservé dans les Etats membres à l'acquisition ou à l'importation de ces bateaux et on a dû constater que la plupart des Etats membres accordent une exonération soit en interprétant de façon extensive les dispositions de l'article 15, soit en s'appuyant sur d'autres dispositions de la directive.

L'examen, en outre, a permis de constater que l'intention du législateur, lors de l'adoption de la sixième directive, allait dans le sens d'une exonération, même si cela ne s'était pas traduit clairement dans les textes. C'est pourquoi il serait opportun de lever les ambiguïtés et d'assurer une application uniforme de cette exonération dans tous les Etats membres par une modification de l'article 15, paragraphe 5.

\*

\*

\*

E. Questions d'interprétation relatives à l'étendue du droit à déduction (article 17) et au calcul du prorata de déduction (article 19)

C'est à propos du secteur bancaire et financier qu'ont été soulevées un certain nombre de difficultés relatives au régime des déductions de la "taxe d'amont".

Etant donné que la plus grande partie des opérations réalisées dans ce secteur sont couvertes par les exonérations de l'art. 13-B-d, les possibilités de déduction de la "taxe d'amont" sont nécessairement limitées par l'application du principe général selon lequel la "taxe d'amont" n'est déductible que dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins d'opérations effectivement soumises à la taxation (art. 17 § 2).

On doit cependant constater que dans plusieurs Etats membres il s'est instauré certaines pratiques administratives fondées sur une interprétation qui s'écarte plus ou moins de la lettre, sinon de l'esprit, de la directive et en particulier des dispositions de l'article 19 relatives au calcul du prorata de déduction.

Ces pratiques tendent à substituer, au dénominateur de la fraction exprimant le prorata de déduction, la notion de "marge brute" à celle de "chiffre d'affaires", ce qui entraîne une augmentation des droits à déduction pour les entreprises concernées.

Lors des travaux du Comité de la TVA cette question s'est posée relativement aux opérations de crédit, aux opérations de change et aux opérations sur titres. Au stade actuel des discussions, il n'a pas encore été possible d'obtenir une orientation unanime mais seulement une tendance quasi unanime pour écarter la notion de "marge brute" en ce qui concerne les intérêts.

Par contre, la notion de "marge brute" bénéficie d'une certaine faveur en ce qui concerne les opérations sur titres et les opérations de change. En ce qui concerne les opérations sur titres, la quasi unanimité s'est déclarée pour la prise en compte de la seule marge brute, même lorsque la banque agit en son nom propre. Une majorité s'est dégagée dans le même sens en ce qui concerne les opérations de change.

L'esquisse d'une solution globale à ce problème délicat est donc en train de se dessiner, permettant d'améliorer la neutralité des conditions de concurrence fiscales dans le secteur bancaire.

TITRE III

PROBLEMES DONT LA SOLUTION A ETE REPORTEE PAR LA  
SIXIEME DIRECTIVE A UNE DATE ULTERIEURE

La sixième directive ne constituant qu'une nouvelle étape sur la voie de l'harmonisation fiscale, il était inévitable qu'un certain nombre de questions fussent laissées en suspens, le Conseil se bornant à donner mandat à la Commission de présenter les propositions nécessaires, tantôt avec indication de délais, tantôt sans fixation d'un calendrier. C'est en fonction de ce critère temporel que la Commission présente l'état des travaux qui ont été faits ou qui restent à faire :

- 1 - dans le cadre des articles 14, 15 et 16 relatifs aux exonérations à l'importation, à l'exportation et au trafic international de biens;
- 2 - dans le cadre de l'article 17 § 4 relatif au remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays;
- 3 - dans le cadre de l'article 17 § 6 relatif aux exclusions du droit à déduction de la taxe grevant certaines dépenses;
- 4 - dans le cadre de l'article 28 § 5 relatif aux transports de personnes;
- 5 - dans le cadre de l'article 32 relatif au régime particulier des biens d'occasion;
- 6 - dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

\*

\*

\*

CHAPITRE I

1 - Exonérations dont les modalités restent à harmoniser en relation avec les opérations d'importation, d'exportation et le trafic international de biens (articles 14, 15 et 16 de la sixième directive

En ce qui concerne les exonérations accordées en régime international, le Conseil s'est engagé, dans le cadre de plusieurs articles de la sixième directive (art. 14, § 2, 15 § 4 et 10, 16 § 3), à établir, sur proposition de la Commission, les règles fiscales communautaires précisant le champ d'application et les modalités pratiques de mise en oeuvre des exonérations accordées en régime international.

Cette volonté, qui ne s'est pas manifestée pour ce qui est des exonérations de TVA à l'intérieur, s'explique par diverses raisons :

- s'agissant des règles applicables à l'égard des opérations d'importation ou d'exportation avec les pays tiers, il est apparu nécessaire de compléter la législation douanière communautaire, par des dispositions fiscales suffisamment précises et le plus proche possible des dispositions douanières. La pratique administrative demande à l'évidence que les diverses règles applicables à une même opération dans les différents domaines (douanier, fiscal, mais aussi agricole, statistique) soient elles mêmes en harmonie. Compte tenu, toutefois, des besoins de chaque discipline, de ses objectifs et de sa structure, le renvoi pur et simple aux règles douanières pour les besoins de l'application de la TVA ne pouvait être envisagé que temporairement comme l'a fait la sixième directive, et non comme une solution définitive. C'est pourquoi, en parallèle à la législation douanière communautaire, doit être établie une législation fiscale communautaire, parfois moins précise, parfois se contentant de simples renvois, mais tenant compte des exigences de l'harmonisation fiscale;
- s'agissant des règles applicables aux échanges intracommunautaires, l'élaboration de règles communautaires doit être placée sous le signe de la simplification maximale des règles actuellement en vigueur, qui datent pour la plupart de l'époque antérieure au Marché commun. Les propositions que la Commission est invitée à présenter au Conseil devront donc simplifier, autant que possible, les procédures et formalités applicables aux fins fiscales à l'intérieur de la Communauté, afin de

répondre à l'un des buts de l'harmonisation fiscale, à savoir la création d'un véritable marché intérieur.

A. Propositions en instance devant Le Conseil

Trois propositions ont d'ores et déjà été présentées au Conseil. Les deux premières s'appliquent aux échanges avec les pays tiers et les Etats membres, la troisième touche aux seuls échanges intracommunautaires.

- a) La proposition de directive présentée par la Commission au Conseil le 23 janvier 1980 (1) vise à établir le régime communautaire applicable aux exonérations fiscales des produits d'avitaillement des moyens de transport internationaux (avions, bateaux, trains). Le principe de cette exonération est déjà posé dans la sixième directive; l'objet de la proposition est d'en fixer les modalités de mise en oeuvre et d'en définir avec précision le champ d'application. En outre, dans un souci de simplifier les règles fiscales applicables à une même opération et d'aboutir à une harmonisation réelle, le régime proposé couvre à la fois la TVA et les accises et est proche de celui proposé pour les droits de douane (2) et qui est en discussion au Conseil depuis plusieurs années.
- b) L'objet de la proposition de directive présentée au Conseil le 13 juin 1980 (3) (4), est de déterminer le champ d'application de l'article 14-1 lettre d), qui prévoit l'exonération des "importations définitives de biens qui bénéficient d'une franchise douanière autre que celles prévues dans le tarif douanier commun ou qui seraient susceptibles d'en bénéficier s'ils étaient importés d'un pays tiers", tout en donnant aux Etats membres "la faculté de ne pas accorder d'exonération, si son octroi risque d'affecter gravement les conditions de concurrence sur le marché intérieur". Le domaine de cette proposition est particulièrement large, couvrant des franchises aussi diverses que celles accordées aux étudiants pour leurs effets personnels ou leurs requis d'études, aux entreprises pour leurs équipements et leurs stocks lorsqu'elles transfèrent leur activité d'un Etat membre dans un autre ou celles accordées aux organismes philanthropiques pour certaines importations.

---

(1) JO n° C 31 du 8.2.1980, p. 10

(2) JO n° C 73 du 23.3.1978

(3) JO n° C 171 du 11.7.1980, p. 8

(4) Directive adoptée par le Conseil le 28.3.1983 (JO n° L 105 du 23.4.1983)

Il ne s'agit ici que de quelques exemples pris dans un texte qui comporte une cinquantaine d'articles.

Tout comme en matière d'avitaillement, et pour les mêmes raisons de pratique administrative, la Commission a pris le parti de lier le plus étroitement possible le régime fiscal et le régime des franchises douanières tel qu'il a été présenté dans une proposition datée du 14 mars 1979. Toutefois, les objectifs poursuivis et les problèmes posés respectivement dans les deux domaines (douanier et fiscal) étant différents, ces différences se retrouvent nécessairement dans la rédaction des deux textes. Si certaines franchises douanières, octroyées par exemple en raison de leur portée économique négligeable, peuvent être reprises dans le régime fiscal, il en est d'autres qui, introduites dans celui-ci, risqueraient de fausser les conditions de concurrence. C'est le cas de celles concernant les biens à caractère éducatif, scientifique et culturel pour lesquels la Commission, faisant siennes les dispositions de conventions internationales, a proposé une franchise douanière. Sur le plan fiscal, en revanche, une franchise risquerait de faire naître des distorsions de concurrence au détriment des producteurs communautaires. Pour les mêmes raisons, la Commission considère que la franchise fiscale devrait être plus restrictive que la franchise douanière en ce qui concerne l'importation de biens adressés à des organismes à caractère charitable ou philanthropique au titre de la réalisation d'objectifs généraux ou au profit des handicapés.

Par ailleurs, alors que le texte douanier a, par hypothèse, une portée limitée aux importations en provenance de pays tiers, le texte fiscal traite à la fois de ces importations et des opérations faites dans le trafic intracommunautaire. Pour celles-ci, la Commission a cherché à simplifier les contrôles aux frontières internes par l'instauration de certaines franchises fiscales (importation des stocks et équipements des entreprises transférant leur activité d'un Etat membre à l'autre; importation des requis d'études par les étudiants; importation des épaves d'automobiles suite à un accident survenu dans un Etat membre etc.) ou par l'assouplissement des conditions des franchises.



Pour ce texte, ainsi que pour le texte douanier, des progrès rapides sont attendus du Conseil.

- c) Après de nombreuses discussions avec les administrations fiscales et douanières des Etats membres, la Commission a présenté une proposition de règlement en matière d'utilisation temporaire(1). Par cette proposition, il s'agit d'assurer la libre circulation de biens acquis aux conditions générales d'imposition du marché intérieur d'un Etat membre, qui sont utilisés à titre temporaire dans un ou plusieurs autres Etats membres, en substituant aux procédures actuelles une procédure communautaire allégeant les formalités en rendant ainsi plus facile l'exercice de la libre prestation de services à l'intérieur de la Communauté.

Actuellement, la circulation des marchandises expédiées d'un Etat membre en vue d'être utilisées temporairement dans un ou plusieurs autres Etats membres donne lieu :

- soit à une succession de formalités nationales (exportation temporaire - transit - importation temporaire - réexportation - transit - réimportation),
- soit à l'utilisation de la procédure ATA issue de la Convention douanière sur l'admission temporaire de marchandises, conclue en 1961 à Bruxelles sous les auspices du Conseil de coopération douanière.

Cette situation est la cause de nombreuses plaintes des usagers et a conduit le Parlement européen à y porter une attention toute particulière.

Le régime proposé comporte deux procédures : une procédure normale et une procédure simplifiée qui peuvent être schématisées comme suit :

- La procédure normale s'applique à tous les biens qui sont en libre pratique au sens des traités CEE et CECA et qui ont été acquis aux conditions normales de l'Etat membre d'où ils sont expédiés et qui n'ont bénéficié en raison de leur exportation d'aucune

---

(1) J.O. n° C 227 du 8.9.81 et C 247 du 21.9.82.

exonération des taxes sur le chiffre d'affaires ou d'autres taxes de consommation.

En vue de permettre leur circulation dans la Communauté, les marchandises sont placées sous le couvert d'un carnet communautaire de circulation temporaire délivré sans frais par les autorités douanières de l'Etat membre de départ et sans constitution de garantie à toute personne possédant un établissement stable dans l'Etat membre de départ. Ce document accompagne les biens et permet aux autorités de l'Etat membre où a lieu l'utilisation temporaire d'exercer une surveillance des conditions dans lesquelles les marchandises sont utilisées.

L'apurement du régime se réalise par la remise du carnet communautaire de circulation et la présentation simultanée des marchandises auprès de tout bureau de douane compétent de l'Etat membre du départ.

- La procédure simplifiée a été prévue de manière à permettre à certaines marchandises d'être utilisées temporairement à l'intérieur de la Communauté pratiquement sans formalités aux frontières intracommunautaires, pendant une période de 12 mois. Cette procédure s'appliquera notamment aux biens destinés à être présentés ou utilisés dans les foires, expositions ou manifestations similaires, aux matériels de presse, de radio-diffusion, de télévision, au matériel et à l'outillage accompagnant les prestataires de service appelés à se rendre fréquemment dans d'autres Etats membres dans le cadre de l'exercice de leur profession.

La Commission ainsi que le Parlement européen et le Comité économique et monétaire attachent une signification politique particulière à l'adoption rapide de la réglementation proposée, qui doit apporter des facilités pratiques importantes aux artisans, artistes, reporters, journalistes, exposants dans les foires etc... qui effectuent des prestations de services dans un autre Etat membre dans le cadre de l'exercice de leur profession. Avec cette réglementation, la Commission souhaite introduire des facilités dans un domaine où, comme en témoigne un grand nombre de plaintes, de nombreux citoyens de la Communauté, en particulier dans les zones frontalières, sont actuellement gênés de manière considérable par des formalités et des procédures complexes. L'urgence du dossier a été reconnue également par le Conseil européen lors de sa session de décembre 1982 à Copenhague, en faisant figurer cette proposition particulière de la Commission dans le programme des priorités pour le renforcement du marché intérieur européen.

## B. Propositions à élaborer

Dans le cadre de la sixième directive il reste encore à élaborer un certain nombre de propositions dont l'urgence est de plus en plus manifeste

Ces propositions devront tenir compte de la réglementation douanière qui constitue un patrimoine juridique commun régissant les rapports internationaux de chaque pays de la Communauté avec les pays tiers. Une application uniforme de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations liées au trafic international de biens avec les pays tiers peut permettre à la Communauté de se présenter aux yeux de ces pays comme un ensemble harmonisé, non limité aux règles d'application du TDC.

En outre, cette harmonisation devra renforcer l'interpénétration économique des Etats membres à l'aide de règles suffisamment souples quant aux formalités aux frontières intra-communautaires. Ces règles doivent répondre aux exigences relatives à la perception des ressources propres et permettre d'éviter toute distorsion réelle de concurrence, mais doivent aussi amener les opérateurs économiques de la Communauté à prendre conscience de la réalité du Marché Commun puisqu'ils ne seront plus soumis à des règles fiscales différentes selon le pays avec lequel ils sont en relation commerciale.

Les propositions à élaborer concernent trois groupes ou catégories d'exonérations :

1. une réglementation du régime de l'admission temporaire est prévue par les articles 14, paragraphe 2 et 16 paragraphe 3.

Il s'agit d'un régime assez complexe compte tenu des opérations qui peuvent être effectuées dès l'importation de biens faisant l'objet de ce régime (livraisons, prestations de services) et des contraintes des dispositions de la sixième directive en ce qui concerne le fait générateur, l'exigibilité de la taxe et la base d'imposition de ces biens lorsqu'ils sortent du régime pour la mise à la consommation.

Cette complexité a poussé les services de la Commission à élaborer, dans le cadre du même projet, des dispositions réparties dans plusieurs instruments juridiques afin d'individualiser tous les aspects du régime et de mieux cerner les différents problèmes. A cet effet, sont en instance devant le Conseil : une proposition de directive relative à l'importation temporaire de certains moyens de transport (voitures de tourisme, bateaux de plaisance, etc.) (1), et une proposition de règlement concernant la circulation et l'utilisation de biens, (voir sous A. c) ci-dessus) toutes les deux circonscrites au trafic intra-communautaire. Restent à élaborer les dispositions relatives à l'importation temporaire de véhicules utilitaires en provenance de tout pays (Etats membres, pays tiers) ainsi que celles relatives à la circulation et à l'utilisation de biens en provenance des pays tiers.

2. L'harmonisation des régimes concernant les exonérations particulières liées au trafic international de biens est demandée par l'article 16 paragraphe 3 et doit régler, dans les meilleurs délais, les importations ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services afférentes aux biens placés sous ces régimes. Il s'agit des régimes de zones franches, entrepôts douaniers, entrepôts fiscaux, perfectionnement actif. Compte tenu de leur importance économique, l'harmonisation fiscale de ces régimes est non seulement souhaitable mais indispensable pour éviter l'octroi d'avantages fiscaux injustifiés dans un pays, par rapport aux avantages dont les mêmes entreprises bénéficient dans les autres pays.

---

(1) Directive adoptée par le Conseil le 28.3.1983  
(JO n° L 105 du 23.4.1983)

par rapport aux avantages dont les mêmes entreprises bénéficient dans les autres pays.

L'exonération des importations et des livraisons de biens destinés à un assujetti en vue d'être exportés en l'état ou après transformation, ainsi que l'exonération des prestations de services afférentes à l'activité des exportateurs habituels méritent un examen tout particulier. L'harmonisation des dispositions relatives à ces exonérations est d'autant plus nécessaire que leur champ d'application est différemment défini par les Etats membres.

3. L'article 14, paragraphe 2, demande l'harmonisation des dispositions relatives à un troisième groupe de régimes, ceux liés à la réimportation de biens (article 14, paragraphe 1, litteras e), f)). Dans le contexte des dispositions d'harmonisation il faudra régler, entre autres, le cas des réparations de voitures automobiles ayant dû être réparées à l'étranger ainsi que le cas de marchandises en retour pour inexécution du contrat commercial. En outre, il faudra veiller à éviter non seulement des distorsions de concurrence (article 14.1.g), mais aussi la non-imposition ou la double imposition à la TVA qui peuvent résulter notamment de la faculté reconnue aux Etats membres de considérer comme des prestations de services ou des livraisons de biens certains travaux énumérés à l'article 11.B. paragraphe 5. Cette harmonisation est à envisager en relation avec l'exonération prévue à l'article 15, paragraphe 3 qui concerne les prestations de services consistant en travaux portant sur des biens meubles destinés à être exportés.

\*

\*            \*

## CHAPITRE II

### Remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (article 17 § 4)

Selon cette disposition, les modalités communes de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux entreprises qui sont établies dans un pays de la Communauté autre que celui dans lequel des biens ou des services ont été facturés grevés de la taxe devaient faire l'objet d'une directive particulière.

La Commission a transmis au Conseil en janvier 1978 une proposition en ce sens; le Conseil a adopté la directive correspondante le 6 décembre 1979 (huitième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires) (1), après avis favorables du Comité économique et social et du Parlement européen.

Les Etats membres devaient adapter leurs législations de manière à rendre l'application de la huitième directive effective à compter du 1er janvier 1981. Seule la République italienne n'a pas été en mesure de respecter cette date, mais ce retard a été comblé par décret n° 793 du 30 décembre 1981, portant rétroactivité à partir du 1er janvier 1981.

D'une manière générale, l'application de cette directive est trop récente pour qu'il soit possible de porter un jugement critique sur le fonctionnement du système mis en place.

On constate toutefois certaines divergences dans la manière d'interpréter les dispositions de l'article premier, selon lesquelles "est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, l'assujetti qui (.....) n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées (.....) et qui, (.....), n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de service réputée se situer dans ce pays, (.....)". Des travaux sont en cours dans le cadre du Comité de la TVA en vue de réduire ces difficultés.

Il convient d'observer d'autre part que la huitième directive ne concerne que les assujettis dits "communautaires" et non les assujettis établis dans des pays tiers. En ce qui concerne ces derniers, la sixième directive laisse en effet toute latitude aux Etats membres, latitude

---

(1) JO CE n° L 331 du 27.12.1979

pouvant aller jusqu'à l'exclusion totale du remboursement. Lors des discussions relatives à la huitième directive, cette situation fit l'objet de vives critiques dans les diverses institutions communautaires et la Commission s'engagea à présenter au Conseil, dans les meilleurs délais, une proposition concernant le remboursement de la TVA aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.

La Commission vient de transmettre au Conseil une proposition de treizième directive qui répond à cet engagement (1).

### CHAPITRE III

#### Exclusion du droit à déduction de la TVA grevant certaines dépenses exposées par les entreprises (article 17 § 6)

La possibilité d'exclure du droit à déduction certaines catégories de dépenses a été reconnue dès l'adoption de la deuxième directive du 11 avril 1967, puisque l'on trouvait au § 4 de l'article 11 la formulation d'une exclusion facultative relative aux biens et services "qui sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel."

Bien que la deuxième directive ait été abrogée par la sixième directive, les motivations des exclusions subsistent et il est indiqué au § 6 de l'article 17 de la sixième directive que le Conseil, sur proposition de la Commission, "déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel" ...

C'est dans ce contexte, qu'il a paru nécessaire de rappeler, que se situe la proposition de douzième directive que la Commission a récemment transmise au Conseil (2); cette proposition devrait permettre de mettre fin aux disparités actuellement constatées dans les Etats membres, en excluant du droit à déduction de la taxe dont elles sont grevées certaines catégories de dépenses qui n'ont pas nécessairement un lien direct avec l'activité de l'entreprise ou qui, par leur nature, ne peuvent être considérées comme exclusivement exposées pour les besoins de l'entreprise : dépenses afférentes aux véhicules de tourisme, frais de voyages, de réception, dépenses de luxe, etc.

---

(1) JO n° C 223 du 27.8.1982

(2) JO n° C 37 du 10.02.1983

#### CHAPITRE IV

##### Régime applicable aux transports de personnes (article 28 § 5)

Il est indiqué au § 5 de l'article 28 concernant les dispositions transitoires qu'en régime définitif les transports de personnes seront taxés dans le pays de départ pour le trajet effectué à l'intérieur de la Communauté, selon des modalités à arrêter par le Conseil sur proposition de la Commission.

Pendant la période transitoire, les Etats membres peuvent maintenir les exonérations qu'il appliquaient avant l'adoption de la sixième directive, conformément aux dispositions de l'article 28 § 3-b et de l'annexe F - point 17.

Il se trouve que tous les Etats membres ont fait un emploi très large de ces dispositions transitoires en ce qui concerne les transports internationaux aériens ou maritimes et que la plupart des Etats membres y ont recours en ce qui concerne les transports internationaux terrestres; enfin, certains Etats membres y ont aussi recours pour maintenir l'exonération des transports intérieurs.

Dans ce contexte général, les Etats membres qui estiment devoir taxer actuellement les transports internationaux à concurrence du trajet parcouru sur leur territoire (conformément au principe posé à l'article 9 § 2 - b) de la sixième directive) se trouvent paradoxalement mis en difficulté, du fait des obstacles ainsi mis au franchissement de leurs frontières.

La Commission présentera, le moment venu, une proposition visant à assurer le passage au régime définitif prévu pour les transports de personnes.

\*  
\*            \*  
\*

#### CHAPITRE V

##### Régime particulier des biens d'occasion

En présentant au Conseil en janvier 1978 une proposition de septième directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, la Commission a rempli, en ce qui concerne, le mandat défini à l'article 32 de la sixième directive



La proposition de sixième directive prévoyait pour les biens d'occasion, les oeuvres d'art, les objets d'antiquité et de collection un régime particulier de TVA permettant aux assujettis qui achètent en vue de la revente des biens provenant du stade final de la consommation, d'exercer un droit à déduction d'un certain montant censé correspondre à la taxe 'en amont". Une décision, en la matière, n'a, toutefois pas pu intervenir au Conseil en raison de la complexité des problèmes à résoudre.

La nouvelle proposition de directive prévoit pour certains biens d'occasion et les objets d'art et de collection une réfaction de la base d'imposition, consistant à retenir soit un pourcentage fixe du prix de vente, soit la différence entre le prix de vente et le prix d'achat; pour d'autres biens d'occasion, tels que les véhicules, c'est le régime particulier de déduction déjà soumis au Conseil dans la proposition de sixième directive qui serait appliqué.

Après un examen très approfondi au cours de nombreuses réunions et malgré les tentatives de concilier les différentes positions des Etats membres, aucun accord n'a encore pu être dégagé sur les deux éléments fondamentaux de la proposition de directive, à savoir :

- son champ d'application;
- ses modalités pratiques d'application.

En effet, la question préalable qui se pose est bien celle de savoir quels sont les biens pour lesquels il y a lieu de prévoir un régime particulier ayant pour objet d'éviter les doubles impositions et d'éliminer les distorsions de concurrence qui peuvent se produire entre les ventes de biens neufs et de biens d'occasion, ou entre les ventes effectuées à l'intérieur d'un circuit commercial et celles effectuées par des circuits parallèles. Les positions des Etats membres sont très divergentes : tandis que certains peuvent accepter le champ d'application proposé par la Commission, d'autres ne souhaitent un régime particulier que pour certaines catégories de biens, certains visant parfois des catégories différentes.

Quant aux modalités pratiques d'application, certains Etats membres préfèrent appliquer à tous les biens qui seront compris dans un régime particulier les méthodes de déduction "taxe sur taxe" ou "base sur base" parce qu'elles sont plus équitables pour l'assujetti. D'autres souhaitent appliquer uniquement le système forfaitaire car celui-ci est plus sûr du point de vue des recettes fiscales et ne pose pas les mêmes difficultés de contrôle. D'autres encore pourraient prévoir l'application de systèmes différents selon la nature des biens en question.

Les conséquences de l'absence d'un accord sur la proposition de septième directive sont graves sur le plan juridique comme sur celui de l'harmonisation fiscale. En effet, conformément au deuxième alinéa de l'article 32, les Etats membres ne sont pas autorisés à introduire de nouveaux régimes particuliers ou à modifier les régimes particuliers existants pour pallier les effets d'une double imposition ou d'une distorsion de concurrence sur le marché national. En outre, seule l'adoption d'un régime communautaire permettrait d'éviter les détournements du trafic à l'intérieur de la Communauté et permettrait d'obtenir, par une application identique de la TVA aux opérations imposables, une détermination plus équitable entre les Etats membres de la base de perception de la taxe aux fins des ressources propres.

La Commission insiste auprès du Conseil pour qu'une décision soit prise prochainement sur cette proposition présentée depuis plus de quatre ans et qui a été modifiée par la Commission pour tenir compte des remarques faites par le Parlement européen.

## CHAPITRE VI

### Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

La sixième directive ne fait allusion à la fraude et à l'évasion fiscales que pour justifier l'application par les Etats membres de mesures particulières prises au niveau national : il peut s'agir soit de mesures laissées délibérément par la directive en dehors du processus d'harmonisation, soit de mesures qui relèvent du processus d'harmonisation, mais qui dérogent à telle ou telle disposition de la directive.

Sont à comprendre dans la première catégorie les mesures relatives aux conditions d'application des exonérations des articles 13, 14 et 15, ainsi que les mesures relatives aux obligations des redevables prises dans le cadre du par. 8 de l'article 22. Sont à comprendre dans la

deuxième catégorie les mesures dérogatoires dites de simplification prises dans le cadre de l'article 27.

Cette situation ne fait que constater une évidence, à savoir que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales reste en premier lieu du domaine de la responsabilité des autorités nationales. On ne saurait cependant en conclure que les institutions communautaires se désintéressent d'une question que les difficultés budgétaires et économiques mettent au premier plan de l'actualité. L'article 35 de la sixième directive permet d'ailleurs tout développement communautaire dans ce domaine, puisqu'il y est prévu l'adoption de nouvelles directives appropriées en vue de compléter le système commun de taxe sur la valeur ajoutée. On peut considérer qu'une première étape a été franchie dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au niveau communautaire en donnant un cadre et un support européens à l'assistance mutuelle des administrations fiscales des Etats membres. En effet, le Conseil a instauré par la directive n° 79/1070/CEE<sup>(1)</sup> une assistance mutuelle en matière d'échange des renseignements pour l'établissement correct de la TVA et par la directive n° 79/1071/CEE<sup>(2)</sup> une assistance mutuelle en matière de recouvrement de cette taxe. Ces deux directives sont entrées en vigueur le 1er janvier 1981.

L'état d'application de ces directives dans les Etats membres est le suivant :

Assistance mutuelle en matière d'échange de renseignements (directive n° 79/1070/CEE)

- Belgique : loi du 8.8.1980, article 36, publiée au Moniteur belge du 15.8.1980.
- Danemark : instruction n° 6 du 2 janvier 1981.
- Allemagne : procédure d'infraction entamée.
- France : loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, art. 11 (J.O. 1.1.82).
- Irlande : Ministerial Regulation, S.I. n° 407 du 1980.
- Italie : Décret n° 506 du 5 juin 1982 (G.U. 215 du 6.8.82)
- Luxembourg : Loi du 4 juin 1981, recueil de législation A n° 36 du 11 juin 1981, p. 855.

---

(1) J.O. n° L 331 du 27.12.1979, p. 8.

(2) J.O. n° L 331 du 27.12.1979, p. 10.

Pays-Bas : la législation néerlandaise antérieurement en vigueur permettait déjà l'échange des renseignements; aucune nouvelle mesure législative n'a été nécessaire.

Royaume-Uni : Section 17(2) du Finance Act 1980.

Assistance mutuelle en matière de recouvrement (directive n° 79/1071/CEE)

Belgique : loi du 8 août 1980, articles 76 et 77, publiée au Moniteur belge du 15.8.1980.

Danemark : loi n° 589 du 19.12.1980.

Allemagne : loi du 7.8.81 (BGBL I p. 807).

France : loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, art. 11 (J.O. du 1.1.82).

Irlande : Ministerial Regulations, S.I. n° 406 du 1980.

Italie : procédure d'infraction entamée.

Luxembourg : Loi du 4 juin 1981, recueil de législation A n° 36 du 11 juin 1981, p. 856.

Pays-Bas : loi du 4.6.1981, publiée dans le Staatsblad 334.

Royaume-Uni : Section 17(1) du Finance Act 1980.

Il est actuellement trop tôt pour se prononcer sur les résultats pratiques de l'application de ces deux directives, étant donné le peu de temps écoulé depuis leur entrée en vigueur. La Commission s'efforcera d'établir, avec le concours des autorités des Etats membres, un premier bilan au cours de l'année 1983. Elle tient à remarquer à ce propos que le groupe de travail compétent a déjà examiné les possibilités d'instaurer un échange de renseignements automatique pour certaines opérations. Les services de la Commission ont l'intention d'approfondir cet examen.

\*

\* \*

## CONCLUSION

En présentant ce rapport, la Commission voudrait insister sur l'importance particulière que revêt ce qu'elle considère comme le premier bilan relatif à l'application du système commun de T.V.A. depuis l'adoption de la sixième directive.

Comme tout bilan comporte un aspect positif et un aspect négatif et que le corps du rapport est consacré aux difficultés rencontrées dans la mise en oeuvre de la directive, on serait à première vue tenté de conclure en portant un jugement négatif. Une telle vision du problème serait cependant arbitraire et erronée, car les difficultés rencontrées ne sont évidemment que des éléments d'imperfection que les nécessités de l'analyse ont conduit à détacher d'un ensemble cohérent et dont le fonctionnement donne satisfaction.

En outre, il est apparu tout au long de ce rapport que ces éléments d'imperfection sont bien souvent liés soit à des divergences maintenues expressément dans la directive (tel est le cas des facultés, options et dérogations analysées au titre I), soit à des problèmes dont la solution a été reportée à une date ultérieure (voir le titre III).

On ne saurait dès lors imputer à un mauvais fonctionnement du système commun de TVA des difficultés qui sont précisément dues à un manque d'harmonisation. Quant aux divergences d'interprétation analysées au titre II, il a été constaté qu'elles peuvent en général être surmontées; plusieurs d'entre elles ne sont d'ailleurs que la conséquence d'un vocabulaire plus ou moins laxiste dont l'emploi traduit d'une certaine façon le souci de maintenir, dans des cas particuliers, un certain degré de "non-harmonisation". Chaque fois que cela a été possible, la Commission a esquissé une solution pratique permettant de remédier à cette situation.

L'élimination progressive des divergences, - tant des divergences "a priori", qui reposent sur un choix délibéré que des divergences "a posteriori", qui reposent sur des interprétations différentes du texte communautaire -, constitue en premier lieu une condition nécessaire à l'amélioration de la perception des ressources propres provenant de la TVA.

La Commission rappelle que l'importance quantitative, et parfois qualitative, des dérogations temporaires maintenues dans le cadre de l'article 28 de la sixième directive a obligé à établir un ensemble complexe de correctifs, tantôt positifs et tantôt négatifs, qui alourdit considérablement les tâches administratives des Etats membres et de la Commission pour la gestion des ressources propres.

Quant aux divergences d'interprétation, qui en principe ne sauraient donner lieu à compensation, elles heurtent directement le principe d'équité qui constitue la base du système des ressources propres des Communautés.

Entre les dérogations temporaires et les divergences d'interprétation se situe la zone floue des facultés et options, dont l'impact budgétaire réel est difficilement mesurable car il varie dans le temps.

La fonction budgétaire du système commun de TVA entraîne en conséquence la nécessité impérieuse de poursuivre les efforts d'harmonisation sur les différents points analysés dans ce rapport.

L'aspect budgétaire ne doit cependant pas faire oublier que la poursuite de l'harmonisation de la TVA est aussi une condition nécessaire à la création d'un véritable marché intérieur dans la Communauté. La garantie de la libre circulation des personnes et des marchandises à l'intérieur de la Communauté dépend de façon tout à fait décisive de la poursuite du processus d'harmonisation de la TVA.

La Commission voudrait à ce propos attirer l'attention sur trois types d'action qui lui paraissent d'une signification politique particulière en raison de l'écho favorable qu'elles rencontreraient dans l'opinion publique, à savoir :

- la simplification des formalités aux frontières;
- l'accroissement des franchises à l'importation accordées aux voyageurs;
- la suppression de la double imposition sur les biens usagés importés par les particuliers.

En ce qui concerne le premier type d'action, la Commission a présenté une proposition de quatorzième directive "TVA" (1), relative au report du paiement de la TVA due à l'importation par les assujettis.

La sixième directive prévoit que les importations de biens, tout comme les livraisons de biens à l'intérieur du pays, sont soumises à la TVA. La taxe à l'importation est en principe due dès que le bien est introduit dans le pays mais les Etats membres ont selon l'article 23 de la sixième

---

(1) JO n° C 201 du 5.8.1982, p. 5

directive la faculté de reporter le paiement à un stade ultérieur, c.à.d. au moment de la déclaration périodique. Cette faculté est actuellement utilisée par quatre Etats membres selon des modalités différentes. Cette situation provoque des inégalités de traitement fiscal des opérations selon les Etats membres et est contraire à un développement harmonieux des échanges intracommunautaires. La proposition de la Commission prévoit comme règle obligatoire communautaire le report de paiement de la TVA à l'importation pour les biens en provenance d'un autre Etat membre jusqu'au moment du dépôt par l'assujetti de sa déclaration périodique finale, moment auquel cette taxe peut être déduite de la taxe due sur l'ensemble des opérations de l'assujetti.

Cette proposition constitue un élément important de l'action engagée par la Commission dans le cadre du renforcement du marché intérieur en vue de faire disparaître les obstacles aux échanges intracommunautaires (1).

En ce qui concerne le deuxième type d'action, la Commission a également présenté des propositions appropriées (2).

Quant au troisième type d'action, la Commission renvoie à l'important arrêt de la Cour de Justice rendu le 5.5.82 dans l'affaire 15/81 (G. Schul) aux termes duquel :

"L'article 95 du Traité interdit aux Etats membres de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les importations de produits en provenance d'autres Etats membres livrés par un particulier, lorsqu'une telle taxe n'est pas perçue au titre de la livraison de produits similaires effectuée par un particulier à l'intérieur de l'Etat membre d'importation, dans la mesure où n'est pas prise en considération la part résiduelle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée dans l'Etat membre d'exportation qui est encore incorporée dans la valeur du produit au moment de son importation."

Cet arrêt présente des conséquences pratiques immédiates : d'une part pour le citoyen concerné qui veut importer un bien usagé d'un Etat membre dans un autre et qui peut à présent se prévaloir de l'interdiction de la double taxation; d'autre part pour les administrations fiscales des Etats membres qui doivent maintenant tenir compte, conformément à la jurisprudence de la Cour, de la TVA acquittée dans un autre Etat membre sur des biens usagés. Dans ce contexte, la Commission examine actuellement la nécessité de présenter une proposition destinée à permettre une application pratique et communautaire des principes fixés par la Cour.

D'une façon générale enfin, la Commission engagera ou poursuivra les

---

(1) Communication de la Commission au Conseil sur le renforcement du marché intérieur (Doc. COM(82)399final).

(2) JO n° C 114 du 28.4.1983

actions qui lui paraissent nécessaires à l'amélioration de la transparence et de la neutralité fiscales dans les conditions de concurrence, actions que l'on peut schématiser ainsi :

- interprétation uniforme de la sixième directive;
- résorption progressive des "options" et des "facultés";
- élimination des dérogations temporaires;
- comblement des lacunes laissées dans la directive.

La Commission souhaite pour ce faire obtenir le soutien de l'ensemble des institutions communautaires.



A N N E X E I

Notifications faites dans le cadre de l'article 27,  
par. 5 de la 6ème directive

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6ÈME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Allemagne	27.12.1977	Article 9, par. 2 litt. b)	Assimilation des courts trajets de transport réalisés à l'intérieur aux transports internationaux et vice-versa
	27.12.1977	Article 10, par. 2	Suspension de la taxe pour les opérations à terme effectuées sur le marché à terme de Londres
	27.12.1977	Article 28, par. 2 (taux zéro)	Suspension de la taxe pour certaines prestations de service fournies par les chemins de fer allemands aux chemins de fer des pays voisins, dans les gares frontalières (p.ex. mise à disposition de personnel ou de locaux)
	27.12.1977	Article 10, par. 2	Suspension de la taxe pour certaines livraisons après l'importation (p. ex. pour les fruits importés)
	27.12.1977	Article 11-C, par. 2	Conversion des valeurs étrangères en DM au cours moyen du mois ou au cours du jour en cas de dérogation à la règle générale de la conversion suivant le dernier cours de change constaté
		Article 17	Forfait de déductibilité de la taxe grevant les frais de voyage
		Article 10, par. 2	Régime particulier selon la convention franco-allemande visant l'amélioration de l'infrastructure du Rhin
		Article 10, par. 2	Autres conventions internationales similaires

NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

ANNEXE I

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Allemagne (suite)	27.12.1977	Article 16, par.1	Non-taxation de certaines opérations destinées à des entrepreneurs établis dans un port franc et n'ayant pas droit à déduction
		Article 11-A, par. 1-a)	Détermination forfaitaire de la base d'imposition pour les transporteurs étrangers de personnes
Belgique	23.12.1977	Article 21, par.1 Article 22, par.3 litt. a)	Emission de la facture et paiement de la taxe par le client à la place du fournisseur
		Article 10, par.2 Article 11-A, par. 1,litt. a)	Paiement de la taxe à un stade précédent a) perception TVA sur tabacs fabriqués b) ventes "porte à porte"
		Article 22, par.4 Article 21, par.1 litt. a)	Autres modes spéciaux de paiement de la taxe a) vente de billets d'entrée b) régime agences hippiques c) paiement de la taxe au moyen de timbres fiscaux (agents de change, artistes peintres, etc.)
		Article 11-A, par. 1-a)	Taxe acquittée sur base forfaitaire a) transporteurs étrangers de personnes b) Commissionssaccordées par les organisateurs de concours de pronostics sportifs
		Article 21	Paiement de la TVA due pour une opération déterminée à l'occasion d'une autre opération imposée selon un calcul forfaitaire
		Article 4, par.1  Article 10, par.2	Non-paiement de la taxe au stade considéré a) distributeurs porte à porte d'imprimés, correspondants de presse b) matières de récupération (non soumises à la taxe)

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Belgique (suite)	23.12.1977	Art. 10, par. 2	c) compensation d'ordres floraux
			d) Sociétés représentant les auteurs et compositeurs - acquiescement de la taxe par ces sociétés, le stade précédent auteur - société échappant à la taxe
		Art. 10, par. 3	e) pêche en mer : non-taxation de l'importation de poissons provenant de bâtiments de pêche et destinés à la vente
		Art. 10, par. 2	f) pierres précieuses et perles : exonération avec droit à déduction des livraisons aux négociants de ces biens
		- " -	g) régime particulier appliqué aux "ventes par filière"
		- " -	h) travailleurs intérimaires : exonération, sous certaines conditions, de leurs prestations
		Art. 10, par. 2 ou art. 28, par. 2	i) suspension de la taxe pour les livraisons de bateaux de navigation commerciale intérieure et services y afférents, ainsi que pour les commissions des agences de voyages relatives aux ventes de billets de chemins de fer internationaux
		Art. 11-A, par. 1, litt. a)	Base d'imposition minimale : a) voitures automobiles neuves, d'occasion et de direction; régime particulier pour les pièces détachées b) bâtiments et travaux immobiliers
		Art. 11-A, par. 1 litt. a)	Absence de révision de la base imposable en cas de perte du droit à l'escompte

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Belgique (suite)	23.12.1977	Article 11-C, par. 3, 1er tiret	Absence de révision de la base imposable en cas d'emballages non rendus
		Article 11-B	Absence de révision dans certaines limites au cas où la taxe à l'importation s'avère insuffisante
Danemark	21.12.1977		Exonération de l'activité de certaines catégories d'entreprises
		Article 2	a) Exonération laboratoires dentaires, dentistes, techniciens dentaires pour les ventes de prothèses etc.
		Article 2	b) Exonération de la vente de certains biens par des compagnies d'assurance et par les banques et caisses d'épargne
		Articles 2 et 11	c) Exonération de la vente de timbres sans soultte, quelle que soit la qualité des parties au contrat
		Article 2	d) Exonération de la distribution de journaux internes et professionnels par des associations
		Article 2	e) Exonération des livraisons de catalogues, photocopies par bibliothèques, musées ...
		Article 2	f) Exonération de la vente de carnets de comptes ... si le prix de ces articles n'excède pas le prix d'achat
Article 2	g) Exonération des fournitures de produits alimentaires et de boissons par les entreprises de restauration collective, cantines		

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Danemark (suite)	21.12.1977	<p>Article 2</p> <p>Article 5, par.6 et Article 6, par.2</p> <p>Article 2 Article 15, points 4 (a et b) et 5 Annexe F, point 18</p> <p>Article 2 Article 15, point 6 Annexe F, point 23</p> <p>Article 22, par. 3a</p>	<p>h) Exonération des livraisons et des prestations de services effectuées par les aveugles</p> <p>Fixation de montants forfaitaires de taxe due au titre de la consommation propre</p> <p>Exonération des livraisons et locations de bateaux, autres que bateaux de plaisance, dont le tonnage est supérieur à 5 tonnes. Même exonération pour réparation et équipement ainsi que pour importation et quelle que soit l'affectation des bateaux, en trafic international ou national.</p> <p>Même exonération pour les avions (non notifiée)</p> <p>Facturation et déduction dans le cas d'échange de livraisons de biens ou de prestations de services entre assujettis</p>
France	23.12.1977	<p>Article 2</p> <p>Article 10</p> <p>Article 11-B, 1 et 2</p>	<p>Régime applicable aux produits pétroliers et assimilés</p> <p>a) opérations portant sur ces produits avant leur mise à la consommation sur le marché intérieur effectuées en suspension de la TVA</p> <p>b) fait générateur constitué par mise à la consommation sur le marché intérieur à la sortie des raffineries et dépôts</p> <p>c) Base d'imposition appliquée au moment de la mise à la consommation déterminée forfaitairement</p>

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
France	23.12.1977	Article 2	Régime applicable aux biens d'investissement utilisés par les entreprises qui font des travaux d'exploitation du plateau continental - Acquisition de leurs installations, en suspension de la taxe
		Article 2	Régime applicable aux importateurs et aux reventes en l'état portant sur les peaux d'ovins lainées, les laines en suint et autre fibres végétales brutes - suspension de la TVA
		Article 11	Détermination forfaitaire de bases d'imposition maximales pour les importations et les livraisons d'équidés de grande valeur
		Articles 2 et 21	Taxation des achats à des non-assujettis de boissons passibles de droits indirects, de conserves alimentaires, de perles précieuses etc.
		Article 11	Imposition sur le montant total des transactions réalisées par des personnes qui interviennent dans la livraison de produits par des non assujettis
		Article 11	Possibilité de retenir la valeur vénale réelle au lieu du prix convenu entre les parties pour les livraisons d'immeubles
Irlande	6.3.1979	Article 22, par. 2	Simplification des régimes appliqués aux détaillants
		Article 17, par. 3	Remboursement de la taxe aux assujettis étrangers

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Irlande (suite)	6.3.1979	<p>Article 25, par.5</p> <p>Article 28, par.2</p> <p>Article 4, par. 1</p> <p>Article 12, par. 4</p> <p>Article 2 de la 1ère directive TVA</p> <p>Article 5</p> <p>Article 6</p> <p>Article 12</p>	<p>Remboursement aux agriculteurs non immatriculés de la TVA grevant certains bâtiments, l'assèchement ou le défrichement des terres</p> <p>Application d'un taux zéro aux engrais, produits d'alimentation d'animaux et semences</p> <p>Exonération des livraisons effectuées par les pêcheurs à des assujettis, des produits de leur pêche</p> <p>Application des taux zéro et de 10 % aux livraisons de bétail et de biens immeubles avec division de la base d'imposition qui ramène les taux effectifs à respectivement 1 et 3 %</p> <p>Traitement des livraisons de produits alimentaires en tant que prestations de services avec comme conséquence application du taux de 10 % au lieu du taux zéro</p> <p>Traitement de la location de biens immeubles comme des livraisons</p> <p>Application d'un taux majoré dans certaines circonstances</p>
Italie	28.11.1979	<p>Article 10, par. 2</p> <p>Article 11-A, par. 1 litt. a)</p> <p>Article 21</p>	<p>Paiement de la taxe à un stade précédent</p> <p>Tabacs, allumettes, périodiques</p> <p>Paiement de la taxe en ce qui concerne les téléphones publics et les transports urbains à un seul stade (respectivement par la société concessionnaire ou le transporteur, même s'il y a un intermédiaire entre ceux-ci et l'utilisateur) sur la base du prix payé par l'utilisateur</p>



## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Italie (suite)	28.11.1979	Articles 11 et 17	<p>1. La base d'imposition pour le secteur des spectacles et jeux (sauf loteries et paris) est celle prise en considération pour le calcul de la taxe sur les spectacles.</p> <p>2. Les taxes en amont de ce secteur sont calculées sur une base forfaitaire (2/3 de la taxe due)</p>
		Article 6	Les opérations, telles que cessions etc. relatives à des droits d'auteurs effectuées par les auteurs ou leurs héritiers (à l'exception de celles relatives aux oeuvres cinématographiques, d'architecture et de publicité) et les prestations d'intermédiaires y afférentes ne sont pas considérées comme des prestations de services parce que mises "hors champ"
		Article 5	Application du taux zéro aux livraisons d'or en lingots
		Article 10	Suspension du paiement de la taxe pour les ventes de produits agricoles et de la pêche aux coopératives en vue de leur revente pour le compte des producteurs
		Article 6	Certaines prestations de services consistant à contrôler la qualité des produits et à appliquer des marques de qualité ne sont pas imposables parce que mises "hors champ"
		Article 15 par. 5	Mention du Gouvernement italien d'introduire une exonération des livraisons de bateaux destinés à la démolition (Exonération introduite maintenant en Italie)

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Luxembourg	29.12.77	<p>Articles 8 et 9</p> <p>Article 13-A, par. 1, litt. l)</p> <p>Article 21, par. 1 litt. a) et b)</p> <p>Article 11-C, par. 2</p> <p>Article 11</p> <p>Article 9, par. 2 litt. b)</p> <p>Article 24</p> <p>Article 10, par. 2 article 11-A, par. 1, litt. a)</p>	<p>Présomption selon laquelle, sauf preuve contraire à fournir par l'assujetti, les opérations taxables sont réputées être effectuées à l'intérieur du pays</p> <p>Exclusion du champ d'application de la taxe de l'activité exercée par des a.s.b.l. dans l'intérêt de leurs membres et moyennant cotisation (exclusion transformée en exonération par loi de 1979)</p> <p>Obligation au paiement de la taxe à charge des fournisseurs et prestataires non établis à l'intérieur du pays - représentant fiscal</p> <p>Conversion des valeurs étrangères en francs luxembourgeois au cours moyen du mois ou au cours du jour en cas de dérogation autorisée à la règle générale de la conversion suivant le dernier taux de change constaté</p> <p>Possibilité donnée par la loi de fixer des bases d'imposition forfaitaire ou minimales pour certaines opérations imposables</p> <p>Assimilation des transports réalisés pour une partie insignifiante à l'étranger, à des transports nationaux</p> <p>Possibilité d'établir des forfaits pour certaines catégories d'assujettis, pour la détermination du montant des taxes en aval et en amont</p> <p>Application d'un régime de perception à la source pour les importations et les livraisons de tabacs fabriqués</p>

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Luxembourg	29.12.1977	Article 25	Application du régime forfaitaire agricole aux livraisons de biens y compris les biens d'investissements qui ont été utilisés pour les besoins de l'exploitation agricole
Pays-Bas	12.6.1979	Article 6	Régime particulier pour la commercialisation des biens aux enchères
		Article 10 par. 2 Article 11-A, par. 1, litt. a)  Article 10, par. 2 art. 14, par. 1, litt. h)  Article 22 et éventuellement 24	Application d'un régime de perception à la source pour les tabacs manufacturés  Application du taux zéro aux importations et aux livraisons par ventes publiques, de poissons apportés par bateaux revenant de la pêche  Méthodes de calcul forfaitaire des recettes TVA par taux
	24.7.1980	Article 10 par. 2  Article 17  Article 11-A, litt. 3-b)	Report de l'exigibilité de la taxe pour les livraisons de biens par des fournisseurs étrangers à des consignataires, au moment de la livraison à l'intérieur du pays  Mesures particulières applicables aux négociants en bestiaux  Régime appliqué en matière de timbres à rabais et hors de valeur

## NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6ÈME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Pays-Bas (suite)	24.7.1980	Article 2, par. 1	<p>1. Application de la taxe pour les opérations à terme aux seules transactions qui aboutissent à une livraison effective au sens de l'article 2 de la 6ème directive</p> <p>2. Application du taux zéro aux transactions portant sur des lots de café, jusqu'à leur sortie de ceux-ci de l'entrepôt</p>
		Article 11, par. 2	Exclusion des emballages de la base d'imposition sans régularisation prévue en cas d'emballages non rendus (maintien en fait de l'ancien régime malgré les nouvelles dispositions de la loi prises en conformité de la 6ème directive)
Royaume-Uni	28.12.1977	<p>Article 22 et éventuellement 24</p> <p>Article 11-A, litt. 3-b)</p> <p>Articles 2 et 28, par. 2</p> <p>Article 11</p> <p>Article 2, par. 1 et article 6</p>	<p>Méthodes de calcul forfaitaire des recettes TVA par taux</p> <p>Régime appliqué en matière de timbres à rabais : l'émission des timbres est considérée comme un rabais acquis</p> <p>Système qui permet de considérer comme non soumis à la TVA des assujettis, dont les livraisons sont exclusivement soumises au taux zéro</p> <p>Régime particulier appliqué aux intermédiaires intervenant dans la vente de cosmétiques : calcul de la TVA sur le prix de vente au consommateur</p> <p>Application du taux zéro aux opérations à terme dans le cadre des marchés à terme et aux prestations de services des "markets members"</p>

NOTIFICATIONS FAITES DANS LE CADRE DE L'ARTICLE 27, PAR. 5 DE LA 6EME DIRECTIVE

Etat membre	Date de la notification	Disposition de la 6ème directive concernée	Objet de la mesure
Royaume-Uni (suite)	28.12.1977	Articles 6, 11 et 13-B, Litt. b)	Régime particulier appliqué aux longs séjours dans les hôtels : réfaction jusqu'à 80 % de la base d'imposition

A N N E X E    I I

(options ouvertes par l'article 13-c)

Tableau n° 1    - Droit d'option pour la taxation de l'affermage  
                          et de la location de biens immeubles

Tableau n° 2    - Droit d'option pour la taxation des livraisons  
                          de bâtiments dits "anciens" et de biens immeubles  
                          non bâtis

Tableau n° 3    - Droit d'option pour la taxation des opérations  
                          bancaires et financiers

## APPLICATION DE L'ARTICLE 13, C, LITT. a DE LA 6EME DIRECTIVE TVA

TABLEAU SUCCINCT RELATIF AU DROIT D'OPTION POUR LA TAXATION DE L'AFFERMAGE ET DE LA LOCATION DE BIENS IMMEUBLES; A L'EXCEPTION DES OPERATIONS DEJA EXCLUES PAR L'ART. 13, B, LITT. b

Etat membre	Opérations visées par la législation nationale	Exercice du droit d'option	Qualité du locataire	Accord du locataire	Notification ou autorisation préalable	Délai	Résiliation	Conséquences particulières pour l'optant
ALLEMAGNE	Location des biens immeubles (sauf pour la partie destinée à l'usage personnel)	Pour chaque opération, au choix de l'optant Pas applicable aux : - petites entreprises bénéficiant de la franchise ou - agriculteurs forfaitaires	Assujetti qui l'utilisera dans son entreprise (même pour des opérations exonérées)	Pas nécessaire	Pas nécessaire : Les opérations en cause doivent toutefois être comptabilisées distinctement	Sans limite	Paraît possible	Régularisation éventuelle pendant 10 ans après la 1ère utilisation par l'optant
DANEMARK	Location des biens immeubles destinés à des fins commerciales (sauf pour la partie destinée à l'usage personnel)	Par immeuble	N'est pas à prendre en considération	Pas néss. sauf si l'option est exercée au cours d'un bail	Notification préalable	Au moins pour 2 ans	Possible	Régularisation éventuelle pendant 10 ans après l'acquisition
FRANCE	Location des biens immeubles nus pour les besoins d'activités commerciales (même si l'immeuble comporte des locaux à usage d'habitation)	Par immeuble ou ensemble d'immeubles (l'option n'empêche pas le bénéfice éventuel de la franchise ou de la décote du régime des petites entreprises	Assujetti (même exonéré)	Pas nécess.	Notification préalable	Valable jusqu'à la fin de la 4ème année; ensuite renouvelable par tacite reconduction, par période de 5 ans	Pas possible L'option cesse de plein droit en cas de changement de destination	L'optant obtient e. a. un crédit de départ, pour autant qu'il n'ait pas pu déduire la taxe en amont (1/10 par année civile) (1)
IRLANDE	Location des biens immeubles	Global	N'est pas à prendre en considération	Pas nécess.	Autorisation préalable de l'administration fiscale	Jusqu'à la résiliation	Autorisation de l'adm. fiscale, sous condition du paiement d'un excédent éventuel entre remboursement obtenu et taxe nette acquittée pendant période d'option (max. 10 ans)	( 2 )
LUXEMBOURG	Location de biens immeubles en vertu d'un contrat de bail enregistré	Pour tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte, si l'immeuble est utilisé entièrement ou, en cas d'usage mixte, pour la partie prépondérante, par le locataire qui a le droit de déduire la taxe en amont. Les régimes des petites entreprises et des agriculteurs forfaitaires ne sont pas applicables aux opérations en question	Assujetti ayant droit à la déduction	Pas nécess.	Autorisation préalable de l'administration fiscale	Sans limite	Paraît possible, notamment en cas de nouveau contrat de bail	Régularisation éventuelle pendant 10 ans après construction ou acquisition
PAYS-BAS	Location de biens immeubles autres que des bâtiments ou fractions de bâtiments utilisés comme habitations	Pour chaque bien immeuble Pas applicable aux : - petites entreprises bénéficiant de la franchise ou - agriculteurs forfaitaires	N'est pas à prendre en considération	Oui	Sur demande conjointe, autorisation préalable de l'administration fiscale	Sans limite	Paraît possible, de commun accord; L'option devient sans objet en cas de changement de bailleur ou locataire	Régularisation éventuelle pendant 10 ans après la 1ère utilisation ou l'acquisition

(1) Il résulte de l'exercice du droit d'option une exonération de la taxe sur les salaires.

(2) La législation irlandaise ne prévoit pas un régime de régularisation pour la taxe déduite ayant grevé les biens d'investissement.

## APPLICATION DE L'ARTICLE 13, B, LITT. g ET h DE LA 6EME DIRECTIVE TVA

TABLEAU SUCCINCT RELATIF AU DROIT D'OPTION POUR LA TAXATION DES LIVRAISONS DE BATIMENTS DITS ANCIENS ET DE BIENS IMMEUBLES NON BATIS

Etat membre	Opérations visées par la législation nationale	Exercice du droit d'option d'option	Qualité de l'acheteur	Accord de l'acheteur	Notification ou autorisation préalable	Délai	Résiliation	Conséquences particulières pour l'optant
ALLEMAGNE	En principe, toutes les opérations visées sous rubrique (y compris les cessions de certains droits réels immobiliers)(1)	Pour chaque opération, au choix de l'optant Pas applicable aux : - petites entreprises bénéficiant de la franchise ou - agriculteurs forfaitaires	Assujetti qui l'utilisera dans son entreprise (même pour des opérations exonérées)	Pas nécessaire	Pas nécessaire : les opérations en cause doivent toutefois être comptabilisées distinctement	Sans objet	Sans objet	-
LUXEMBOURG	Livraisons de biens immeubles (y compris les cessions de certains droits réels immobiliers)(1)	Pour tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte, si l'immeuble est utilisé entièrement ou, en cas d'usage mixte(3), pour la partie prépondérante, par l'acquéreur qui a droit à la déduction de la taxe en amont. Les régimes de petites entreprises et d'agriculteurs forfaitaires ne sont pas applicables aux opérations en question.	Assujetti ayant droit à la déduction	Pas nécessaire	Autorisation de l'administration fiscale avant la passation de l'acte authentique	Sans objet	Sans objet	Pendant 10 ans après construction ou acquisition taxée, la non-déduction ou la déduction partielle peut faire l'objet d'une régularisation (les dépenses d'entretien en sont exclues)
PAYS-BAS	Livraisons de biens immeubles (y compris les cessions de certains droits réels immobiliers)(2)	Pour chaque bien immeuble Pas applicable aux : - petites entreprises bénéficiant de la franchise ou - agriculteurs forfaitaires	N'est pas à prendre en considération	Oui	Sur demande conjointe, autorisation préalable de l'administration fiscale	Sans objet	Sans objet	Pendant 10 ans, depuis sa première utilisation ou acquisition taxée, la non-déduction ou la déduction partielle peut faire l'objet d'une régularisation (4)

(1) Les livraisons de bâtiments neufs et de terrains à bâtir sont exonérées.

(2) Pour la livraison d'un bien construit, l'exonération ne s'applique qu'à partir de deux ans après sa première utilisation.

(3) L'option concerne, dans ce cas, l'immeuble entier. Ceci implique pour l'acquéreur qu'il n'a droit à la déduction que proportionnellement.

(4) Le transfert d'un immeuble est exonéré du droit de mutation si la livraison est frappée par la TVA et si le fournisseur :

1° ne l'a pas utilisé comme moyen d'exploitation (par ex. s'il s'agit d'un marchand de biens) ou

2° l'a utilisé comme moyen d'exploitation sans que l'acquéreur n'ait droit à déduction de la taxe en amont.



## APPLICATION DE L'ARTICLE 13, B, LITT. d DE LA 6EME DIRECTIVE TVA

## TABLEAU SUCCINCT RELATIF AU DROIT D'OPTION POUR LA TAXATION DES OPERATIONS BANCAIRES ET FINANCIERS

Etat membre	Opérations visées par la législation nationale	Exercice du droit d'option	Qualité du preneur	Accord du preneur	Notification ou autorisation préalable	Délai	Résiliation	Conséquences particulières pour l'optant
ALLEMAGNE	Celles visées à l'art.13 B, litt. d, n° 1 à 5	Pour chaque opération, au choix de l'optant - Pas applicable aux petites entreprises bénéficiant de la franchise	Assujetti qui l'utilisera dans son entreprise (même pour des opérations exonérées)	Pas nécessaire	Pas nécessaire : les opérations en cause doivent toutefois être comptabilisées distinctement	Sans limite	Sans objet	-
BELGIQUE	Opérations de paiement et d'encaissement	Global	N'est pas à prendre en considération	Pas nécessaire	Notification préal. à joindre à une déclaration périodique	Irrévocable	Sans objet	-
FRANCE	La réalisation des opérations qui étaient effectivement imposées à la taxe sur les activités bancaires et financières (TAF, supprimée le 1.1.1979) (1), réalisées par des personnes qui étaient ou auraient été passibles de cette taxe (2)	Global	N'est pas à prendre en considération. L'option ne s'applique toutefois pas aux opérations entre : - les organismes dépendant de la Chambre syndicale des banques populaires, - les caisses de crédit mutuel adhérent à la Confédération nat. du crédit mutuel, - les caisses de crédit agricole mutuel.	Pas nécessaire	Notification préalable	Irrévocable	Sans objet. L'option devient caduque si l'optant ne répond plus aux conditions prévues (cf. renvoi (2))	L'optant bénéficie d'un taux réduit de la taxe spéciale sur les encours de crédit (3)

- (1) Il s'agit de certaines opérations visées au litt. d de l'art. 13, sous B, à savoir notamment :
- opérations sur comptes et chèques (commissions de tenue de compte, d'arrêté de compte, sur chèque certifié, etc.);
  - opérations sur effets de commerce (sauf perception d'agios et rémunérations assimilées, etc.);
  - opérations de crédit et de garantie (sauf pour intérêts et rémunérations assimilées, etc.);
  - opérations de change (sauf celles afférentes au financement des exportations);
  - opérations sur l'or monnayé, effectuées par un redevable de la TAF;
  - gestion de fonds communs de placement,
  - émission de titres-restaurant.

(2) L'option est par conséquent ouverte aux banquiers, établissements financiers, agents de change, changeurs, escompteurs, remisiers et aux personnes qui réalisent, à titre principal, des opérations se rattachant aux activités bancaires ou financières.

(3) Cette taxe s'est substituée à la TAF, depuis le 1.1.1979, pour compenser le coût budgétaire de la suppression de cette dernière taxe.

ANNEXE III

Liste des arrêts de la Cour de Justice concernant l'application des  
deuxième et sixième directives relatives au système commun de TVA

---

<u>Nº de l'affaire</u>	<u>Objet</u>
111/75	article 6 de la deuxième directive
51/76	articles 11 et 17 de la deuxième directive
126/78	article 6.§ 2 et annexe B.point 5 de la deuxième directive
181 et 229/78	article 4 et annexe A.point 2 de la deuxième directive
154/80	article 8 de la deuxième directive
89/81	articles 4 et 11.§ 2.1er al. de la deuxième directive
222/81	article 8.1er al.sous b) de la deuxième directive
8/81	article 13.B.d.1 de la sixième directive
15.81	article 2.point 2 de la sixième directive (et article 95 du traité)
255/81	article 13.B.a de la sixième directive.