

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM(92) 441 final

Bruxelles, le 27 octobre 1992

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

COMPLÉTANT LE SYSTÈME DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET MODIFIANT LA DIRECTIVE 77/388/CEE - RÉGIME PARTICULIER APPLICABLE À L'OR

(présentée par la Commission)

EXPOSE DE MOTIFS

I. INTRODUCTION

Selon la sixième directive TVA, toutes les opérations portant sur l'or, effectuées par des assujettis, sont en principe taxables [seules exceptions, celles prévues aux articles 14 paragraphe 1 sous j) et 15 paragraphe 11]. Cependant, sur base de l'article 28 paragraphe 3 sous b) et de l'annexe F 26, les Etats membres ont la faculté de maintenir, pendant une période transitoire, les exonérations existantes en ce qui concerne l'or autre qu'à usage industriel.

Dans sa proposition initiale de dix-huitième directive, la Commission avait prévu la suppression de ladite dérogation à compter du 1^{er} janvier 1986. Face aux objections du Parlement, la Commission a admis que la question de la TVA applicable à l'or devait, vu les particularités de ce secteur économique, faire l'objet d'un examen plus approfondi et d'une proposition ad hoc.

La dix-huitième directive du Conseil, adoptée le 18 juillet 1989, donne mandat à la Commission de présenter des propositions sur la suppression des dérogations restantes dans le cadre des annexes E et F (y compris par conséquent celle concernant l'or à usage non industriel), compte tenu des distorsions de concurrence qui existent ou qui risquent de se produire dans la perspective de la réalisation du marché intérieur. La plupart de ces dérogations restantes ont fait l'objet récemment d'une proposition de nouvelle directive (présentée par la Commission au Conseil en date du 22 juillet 1992). En ce qui concerne l'or, cependant, vu la complexité du sujet, la Commission s'est engagée à proposer une directive ad hoc.

Une proposition cohérente sur l'or est d'autant plus nécessaire que la situation actuelle est caractérisée par des divergences entre Etats membres, dues non seulement à ladite dérogation transitoire concernant l'or dit d'investissement, mais également à une grande diversité de régimes fiscaux en ce qui concerne l'or en général, dans le cadre par exemple des mesures de simplification visées à l'article 27.

On peut constater d'importantes divergences entre les législations des Etats membres ainsi que des particularités de taxation existant à l'intérieur de certains de ces Etats membres :

- Certains Etats membres qui taxent l'or sont défavorisés par rapport à d'autres qui l'exonèrent. On constate une tendance à stocker l'or dans ces derniers Etats; les Etats qui taxent se trouvant de surcroît dans l'impossibilité d'appréhender les opérations portant sur des titres représentatifs de cet or.
- Des différences importantes des niveaux de taxation entre Etats membres ont fait apparaître des situations dans lesquelles des sociétés fictives se sont constituées en vue d'importer l'or des pays à taxation faible ou nulle, puis de le revendre avec TVA et de disparaître sans verser la taxe au Trésor. Certains Etats membres ont déjà été autorisés à

prendre des mesures pour limiter cette fraude, dans le cadre de l'article 27.

Dans le but d'éviter dans la mesure du possible les distorsions de concurrence et la fraude, la Commission propose un dispositif particulier moyennant l'insertion dans la sixième directive d'un article 26^{bis}. Un article 28^{sexdecies} a également été inséré pour tenir compte du régime transitoire instauré par la directive 91/680/CEE, concernant l'abolition des frontières fiscales. Par la même occasion le point 26 de l'annexe F de la sixième directive est supprimé.

II. AD ARTICLE 1^{er}

(INSERTION DE L'ARTICLE 26^{BIS})

A. CHAMP D'APPLICATION

Le champ d'application ne comprend que des livraisons et des prestations de services. Le fait générateur de l'importation n'y figure pas, car les règles normales s'y appliqueront y compris notamment la faculté prévue à l'article 23, deuxième alinéa de la sixième directive.

Les intermédiaires

Il convient d'appliquer aux prestations des intermédiaires, c'est-à-dire aux personnes qui agissent au nom et pour le compte d'autrui, le même régime qui est prévu pour les livraisons auxquelles elles se rapportent. En effet, étant donné le régime particulier prévu et notamment l'exonération de l'or d'investissement, il est proposé de mettre sur un pied d'égalité les ventes et les services afférents à ces ventes, afin d'éviter d'affecter par ce biais les transactions sur l'or lui-même.

L'or scriptural

Il s'agit d'or représenté par des titres (certificats-or) ou déposé sur des comptes (comptes-or). Dans les deux cas le titulaire a un droit sur une quantité d'or stocké auprès d'une institution financière.

En ce qui concerne les certificats, ceux-ci peuvent représenter un droit de propriété ou de créance, être nominatifs ou au porteur, porter sur de l'or identifié ou fongible.

Dans le cas d'un certificat-propriété, l'émission et les transferts éventuels du titre constituent à proprement parler des livraisons situées à l'endroit où l'or se trouve; par contre, en l'absence d'autres dispositions (voir infra sous D sous 2), la délivrance matérielle de l'or contre remise du certificat ne saurait constituer une livraison car le transfert de l'or a déjà été effectué simultanément avec le transfert précédent du certificat.

Dans le cas d'un certificat-créance, l'émission et les transferts subséquents constituent des prestations de services (bien distinctes de celles des intermédiaires).

Quelle que soit la nature des certificats, toutes ces opérations rentrent dans le champ d'application de la présente directive, soit au titre de livraisons soit au titre de prestations de services.

En ce qui concerne les comptes-or, ceux-ci sont caractérisés par un contrat de dépôt (prestation de service). Ce contrat peut être précédé d'une livraison d'or dans les cas où le déposant n'apporte pas lui-même l'or mais l'achète à la banque qui lui ouvre le compte. Les transferts de cet or ou d'une partie de cet or à d'autres comptes-or sont à considérer comme des livraisons. Le retrait de l'or ne constitue pas en soi un fait générateur puisque l'or soit a déjà été livré par la banque, soit a été apporté par le titulaire du compte. Les livraisons d'or à partir d'un compte-or ne sont pas explicitement mentionnées car couvertes par le premier tiret du dispositif, concernant les livraisons en général.

Le marché à terme et les options

Les contrats à terme sont caractérisés par l'obligation de vendre ou d'acheter une certaine quantité (prédéterminée) d'or à une date fixée et à un cours variable. L'option ou "prime" est le droit d'acheter ou de vendre une certaine quantité d'or à un prix déterminé et à une date fixée. Ces obligations ou droits constituent des prestations de services jusqu'au moment où la livraison a lieu.

B. DEFINITIONS

Ces définitions ont pour but de circonscrire le champ d'application des deux régimes fiscaux décrits aux points C et D. Il est à remarquer que, dans ces définitions, on a abandonné les notions d'or à usage industriel ou non, dont il est question à l'annexe F de la sixième directive. En effet, il convient de ne pas fonder les régimes de TVA sur l'utilisation qui est faite du métal (et donc sur l'intention de l'acheteur). La nouvelle notion d'or d'investissement (qui sert de base à l'exonération) entend appréhender des opérations qui, par leur caractère de placement financier, ne donnent pas lieu à une véritable consommation du métal soit au stade final soit au stade de l'utilisation industrielle. Par ailleurs, la notion d'or monétaire, qui, comme celle d'or industriel, apparaît également dans certaines législations, reste confinée à l'or vendu aux banques centrales, pour lequel la sixième directive prévoit déjà une exonération avec déduction (articles 14.1.j et 15.11). Cette dernière exonération, qui concerne tant les livraisons à l'intérieur du pays que les importations, se justifie par le fait que l'or monétaire est considéré, conformément à la directive 88/361/CEE sur les mouvements des capitaux, comme un capital financier des banques centrales. Tous les autres types d'or, définis par la présente proposition de directive comme or d'investissement et or autre que l'or d'investissement, sont à considérer comme des marchandises.

a) L'or en général

La définition de l'or en fonction de sa pureté vise à limiter le champ d'application de la présente proposition.

Par ailleurs, cette proposition exclut explicitement certaines pièces d'or et les objets en général. En effet, dans le cas des pièces non cotées ou ne contenant pas une quantité suffisante d'or, tout comme dans le cas des autres objets, on est en présence de biens dont la valeur est déterminée davantage par des facteurs autres que la valeur intrinsèque du métal (valeur artistique, numismatique, etc.). Tous ces objets sont soumis soit au régime normal, soit au régime particulier de l'article 32.

- En ce qui concerne les pièces qui, a contrario, rentrent dans le champ de la présente proposition, le critère de la cotation indique qu'il s'agit de biens dont la valeur évolue presque parallèlement avec le prix de l'or.
- En ce qui concerne les autres objets, les Etats membres ont la faculté de les définir. Ceci ne semble pas comporter de graves inconvénients dans les relations entre Etats membres. En effet, des divergences de taux sont admises, dans certaines limites, même pour un même bien et ne découlent pas toujours d'une différence de qualification du bien selon les Etats membres.

b) L'or d'investissement

La notion d'or d'investissement est délimitée, à partir de la définition de l'or en général telle que donnée sous a), par la réalisation simultanée de deux conditions. D'une part, l'absence de délivrance physique garantit que ce régime est confiné aux opérations ayant un caractère indiscutablement de placement financier. D'autre part, l'or d'investissement est caractérisé par le fait que le vendeur a le statut d'un professionnel agréé. Ceci est utile aux fins du contrôle, étant donné l'exonération envisagée pour cet or. Il va de soi que le régime de l'or d'investissement ne s'appliquera pas en cas de vente par un assujetti non agréé, même sans délivrance physique.

Au-delà de ces conditions objectives, les Etats membres peuvent déterminer certaines caractéristiques que doit avoir l'or d'investissement : par exemple, la forme (lingots, barres, etc.) et l'obligation de l'estampillage.

En ce qui concerne la notion de délivrance physique, les Etats membres ont la faculté de la définir. Il faut cependant éviter que le dépôt de l'or auprès d'un tiers ou même du vendeur ne soit utilisé comme prétexte pour prétendre qu'il n'y a pas eu de délivrance physique. Il faut notamment éviter ce risque lorsque l'or reste en dépôt chez le vendeur. Dans ce dernier cas, il y aura délivrance physique lorsque l'acheteur peut librement et à tout moment prendre possession de l'or sans engager la responsabilité du vendeur-dépositaire pour la délivrance elle-même (c'est le cas par exemple d'un dépôt d'or effectué par un acheteur en utilisant un coffre-fort du vendeur sur le contenu duquel ce même vendeur n'a aucun droit de regard).

c) L'or autre que l'or d'investissement

Lorsque l'une ou l'autre des conditions et caractéristiques fait défaut, l'or n'est plus or d'investissement mais, à condition qu'il réponde à la définition donnée au point a), reste dans le champ d'application de la présente proposition. Il est cependant soumis à un régime différent de celui applicable à l'or d'investissement.

C. REGIME APPLICABLE A L'OR D'INVESTISSEMENT

Ce régime est celui de l'exonération avec droit à déduction. En effet, une taxation généralisée de l'or ne semble pas appropriée lorsque l'or fait l'objet de transactions purement financières. C'est le cas notamment des transactions qui ne donnent pas lieu à une délivrance physique, pour lesquelles l'application d'une TVA en sus du prix de vente, même si cette TVA est déductible, constituerait une charge susceptible de perturber le marché de l'or. Parmi ces transactions purement financières, celles effectuées au moyen des titres occupent (ou sont destinées à occuper) une place de plus en plus importante sur le marché européen de l'or. Etant donné la vitesse de circulation de ces titres, il serait extrêmement difficile voire impossible de taxer l'or qui en est l'objet, notamment lorsque celui-ci se trouve dans un Etat membre autre que celui où les transferts successifs du titre ont lieu. Il est vrai qu'un problème semblable peut se poser pour d'autres biens, cependant, dans ce dernier cas, le nombre réduit de transactions fait toute la différence.

En dernier lieu, il n'est pas sans intérêt de faire remarquer que l'exonération de ces opérations purement financières, d'une part réduit les risques de fuite du métal vers les pays tiers et, d'autre part, facilite le maintien de l'or dans le circuit légal.

D. REGIME APPLICABLE A L'OR AUTRE QUE L'OR D'INVESTISSEMENT

1. Le régime normal

Dès que le métal ne remplit pas ou perd l'une ou l'autre des conditions ou caractéristiques requises pour l'or d'investissement, il passe automatiquement dans la catégorie de l'or autre que l'or d'investissement. Aucune exonération n'étant prévue pour ce dernier [à part celles de l'article 14 paragraphe 1 sous j) et 15 paragraphe 11)], le régime applicable est le régime normal. Cependant ce régime normal est assorti d'un certain nombre de dispositions particulières décrites ci-après.

L'obligation pour l'acheteur assujetti de détenir une facture avec son numéro d'identification se justifie par la nécessité d'éviter qu'il ne déduise la TVA sur son achat d'or et ensuite n'en demande frauduleusement le remboursement dans le cadre des mesures prévues ci-après au paragraphe 4.

L'application du régime de taxation implique évidemment que l'or se trouvant dans un Etat membre devrait être taxé même si les co-contractants ne s'y trouvent pas. C'est un problème commun à tous les biens pour lequel d'ailleurs l'article 21 de la sixième directive prévoit des mesures spécifiques.

2. L'assimilation de la délivrance physique à une livraison

Il est indispensable d'assimiler à une livraison la délivrance physique qui suit une livraison exonérée au titre d'or d'investissement. Ceci dans le but d'éviter que l'or ne parvienne à la consommation industrielle ou privée sans TVA.

Puisque, au moment même de la délivrance physique il n'existe pas de contrepartie, il est proposé de faire référence au cours du marché du moment. Ceci permet de mettre sur un pied d'égalité tous les acheteurs d'or autre que l'or d'investissement, quel que soit le moment où la livraison a eu lieu.

3. Le prorata

L'assimilation de la délivrance physique à une livraison a pour résultat d'augmenter artificiellement le chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction. En effet, ce nouveau fait générateur a été créé uniquement pour des raisons de technique fiscale. Il ne peut donc être dissocié de la livraison précédente, qui, en raison du fait qu'elle n'avait pas donné lieu à une délivrance physique, avait été exonérée avec droit à déduction. Afin d'éviter des abus dans l'exercice du droit à déduction, il est proposé que, lors de la délivrance physique, le chiffre d'affaires à faire apparaître au numérateur et au dénominateur du prorata au titre de cette délivrance ne soit constitué que par la différence entre la valeur de la livraison exonérée et celle (actualisée) de la délivrance physique (plus-value ou moins-value).

4. à 8. Les livraisons de l'or qui a été taxé sans droit à déduction

Un problème a été évoqué en ce qui concerne la rémanence de taxe et la double imposition qui se produiraient lorsque l'or, frappé d'une taxe non déductible, est réintroduit dans le circuit économique.

Cet inconvénient n'est évidemment pas spécifique à l'or car il se produit d'une manière générale quelle que soit la nature du bien. C'est d'ailleurs là la raison d'être du régime particulier proposé par la Commission pour les biens d'occasion, les objets d'art, d'antiquité et de collection.

Sur le plan théorique, plusieurs solutions seraient envisageables. Il n'est pas sans intérêt de les comparer et d'en évaluer les limites.

Le système du remboursement généralisé

L'idée à la base de ce système est que le régime consistant à taxer la marge, tout en étant susceptible de résoudre le problème de la double imposition dans la plupart des cas, ne semble pas très approprié dans le cas de l'or. En effet, si l'on regarde de près la réalité économique, on constate que, à l'exception de quelques rares cas, les biens d'occasion autres que l'or, concernés par le régime de la marge, lorsqu'ils sont introduits dans le circuit économique pour la seconde fois, ne font l'objet que d'un nombre très limité de transactions.

Par contre, l'or, en tant qu'objet de placement, est susceptible d'un nombre illimité de transactions. Il faut reconnaître que tout système de taxation de la marge minimise mais n'efface pas complètement les effets de la taxe rémanente : cette dernière ne cessant pas de s'accroître en fonction de la longueur du cycle économique, du fait même que la taxe sur la marge s'incorpore au prix et ne peut être déduite par l'acheteur suivant. La valeur particulièrement élevée de l'or, ainsi que le grand nombre de transactions successives dont il peut faire l'objet, amplifieraient le phénomène.

De plus, en l'absence de mesures particulières, le système de la marge tendrait à s'éterniser. En effet, dès que l'or serait vendu par une personne n'ayant pas eu droit à déduction, toutes les reventes successives de cet or par des assujettis seraient systématiquement soumises au régime de la marge.

Certains ont en outre évoqué le risque que l'on aboutisse à une situation dans laquelle le prix rémunérateur du vendeur dépasserait le niveau de la cotation boursière (taxe comprise) et serait donc impraticable.

Une certaine crainte de fraude existe également dans la mesure où l'assujetti-revendeur aurait intérêt à augmenter artificiellement son prix d'achat auprès des particuliers dans le but de diminuer la marge taxable.

C'est sur cette base que certains ont suggéré d'une manière générale d'effacer la taxe rémanente par son remboursement, lors de la revente de l'or, au vendeur n'ayant pas eu droit à déduction (non-assujetti ou assujetti exonéré).

Ce remboursement, qui pourrait être effectué soit par l'Etat soit par l'acheteur assujetti, est à première vue très attrayant par sa neutralité. En effet, il ne laisserait subsister aucune rémanence de taxe quels que soient la longueur du cycle économique et le statut des personnes (assujetti ou non-assujetti) intervenant dans la chaîne.

Cependant, ce système de remboursement généralisé présente plusieurs inconvénients :

- 1) dans l'hypothèse d'un remboursement par l'Etat, si, par exemple, un particulier, ayant acheté de l'or avec TVA, revend à un autre particulier, ce dernier reçoit le bien sans aucune TVA;
- 2) dans l'hypothèse d'un remboursement par l'acheteur, le particulier vendant à un autre particulier ne pourrait récupérer sa TVA que par une augmentation correspondante de son prix de vente : ce qui serait à l'origine d'une nouvelle chaîne de rémanences. Pour éviter cela, il faudrait envisager que le premier particulier transfère à son acheteur (aussi particulier) son droit au remboursement. Si l'on imagine des transactions en chaîne entre particuliers, on voit la difficulté de suivre ce droit au remboursement dans le temps. On imagine facilement les risques de fraude qui se produiraient lorsqu'un particulier ferait valoir un droit au remboursement basé sur une facture même relativement récente, sur laquelle l'Etat ne serait en mesure d'exercer aucun contrôle, par exemple, en raison du délai de prescription écoulé.

En outre, ce remboursement n'est possible que si le particulier a reçu et conservé une facture émise suivant certaines conditions : ce qui risquerait de laisser en dehors du système l'or déjà en circulation.

Le système de remboursement limité

Afin d'éviter ces inconvénients liés au transfert des factures, un moyen consisterait à n'accorder le remboursement au particulier vendeur que dans le cas où il vend à un assujetti taxé de l'or qu'il a acheté à un autre assujetti taxé (assujetti --> particulier --> assujetti).

Ce système, qui serait de nature à éliminer les transferts successifs des factures, présente toutefois les autres inconvénients du système de remboursement généralisé : notamment, la difficulté de suivre le droit au remboursement dans le temps (problème de contrôle), le risque de laisser en dehors du système l'or déjà en circulation.

En ce qui concerne les modalités du remboursement (par l'Etat ou par l'acheteur assujetti), il convient d'examiner les conséquences de chacune d'elles dans les deux situations suivantes :

a) en régime définitif :

- aa) si l'on laisse le choix aux Etats membres entre les deux modalités (Etat ou acheteur), l'ayant droit au remboursement risque de ne pas être remboursé. C'est, par exemple, le cas d'un particulier qui a acheté l'or dans un Etat qui a opté pour le remboursement par l'acheteur et qui a revendu cet or dans un Etat qui a opté pour le remboursement par les pouvoirs publics;
- ab) si l'on instaure un régime obligatoire de remboursement par l'Etat on privilégie les achats auprès des non-assujettis par rapport à ceux auprès des assujettis. En effet, puisque le non-assujetti est remboursé par l'Etat, l'acheteur n'a pas à préfinancer une TVA qu'il devrait préfinancer s'il achetait à un assujetti;
- ac) si, afin d'éviter l'inconvénient visé au tiret précédent, on instaure un régime obligatoire de remboursement par l'acheteur assujetti, d'autres complications apparaissent. Si, par exemple, un particulier vend à un assujetti, celui-ci serait obligé de disposer de la facture d'achat du particulier, car autrement l'Etat n'aurait aucun moyen pour juger du bien fondé du remboursement (le particulier n'étant par principe pas sujet à des contrôles). Dans ce contexte, une difficulté supplémentaire résulte du fait que si le particulier dispose d'une facture étrangère émise lors d'un achat d'or dans un Etat membre autre que le sien, l'acheteur assujetti doit effectuer une conversion dans la monnaie qui fait l'objet de la transaction.

b) en régime transitoire

- ba) si l'on laisse le choix aux Etats membres entre les deux modalités (Etat ou acheteur), les conséquences sont les mêmes que celles visées sous aa);
- bb) si l'on instaure un régime obligatoire de remboursement par l'Etat, l'inconvénient décrit au point ab) ne se produit pas. En effet, en ce qui concerne les ventes entre assujettis, l'acheteur ne préfinance la TVA ni en régime intra-communautaire ni [selon l'approche visée ad article 2 (article 28^{sexdecies})] en régime intérieur; il en est de même pour les achats effectués auprès d'un particulier (qui - lui - est remboursé par l'Etat). Cependant, des problèmes de contrôle se posent. En effet, afin de s'assurer du bien fondé du remboursement, l'Etat doit pouvoir, par exemple, imposer certaines obligations, telles qu'une déclaration d'achat de l'acquéreur assujetti. Il faut reconnaître que, dans certains cas, l'Etat du remboursement pourra difficilement vérifier la validité d'une telle déclaration, notamment lorsqu'elle provient d'un acquéreur d'un autre Etat membre. En outre, dans le cas où la vente effectuée

par le non-assujetti (ou l'assujetti sans droit à déduction) est annulée, la somme remboursée par l'Etat au vendeur devrait logiquement être reversée, à condition bien entendu que l'Etat ait connaissance de l'annulation. Les remèdes à ces difficultés ne peuvent qu'être du ressort des Etats membres et trouvés dans le cadre de l'assistance mutuelle. D'autre part, l'Etat membre de l'acquéreur a intérêt à contrôler les achats de ce dernier en vue de vérifier les livraisons subséquentes. En tout cas, il est impossible d'éviter a priori tout risque de remboursement indu. Il n'est pas sans intérêt de rappeler que ce risque existe d'ores et déjà dans d'autres domaines tels que celui régi par la huitième directive;

- bc) les objections figurant sous bb) conduiraient à transférer toutes les obligations à l'acheteur assujetti, y compris celle du remboursement, ce qui serait inacceptable car les achats auprès des particuliers seraient défavorisés (préfinancement) par rapport aux achats auprès des assujettis (pas de préfinancement, étant donné le mécanisme dit de "reverse charge" décrit ci-après sous III-1).

Le système mixte (remboursement limité plus marge)

La plupart des inconvénients du système de remboursement limité sont dus à la difficulté de contrôle du droit au remboursement dès lors que celui-ci est admis sans limite de temps. D'où la nécessité de fixer une limite au-delà de laquelle le remboursement ne serait pas admis. Chaque Etat membre devrait pouvoir fixer cette limite en fonction, par exemple, du délai de prescription que cet Etat a établi aux fins de contrôle.

A condition d'introduire une telle mesure, le système du remboursement limité semble une solution apte à faire face au problème des rémanences, tout en évitant la plupart des inconvénients décrits plus haut.

Ce remboursement limité sera accordé :

- a) à un non-assujetti (ou à un assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction). Le remboursement ne sera pas accordé à un assujetti ayant eu droit à une déduction partielle. En effet, dans un tel cas, de nombreuses complications se produiraient⁽¹⁾. D'ailleurs, c'est justement dans le but d'éviter des complications que

(1) Ces complications tiennent surtout à la difficulté de suivre les variations du prorata. En effet, si l'on accordait le remboursement à un assujetti ayant déduit partiellement (par ex. 10 %), le remboursement porterait d'abord sur 90 %. Si, en fin d'année, le prorata définitif s'avérait supérieur à 10 %, l'assujetti devrait restituer la taxe correspondante que l'Etat lui aurait déjà remboursée dans le cadre du présent régime particulier. Cet exercice d'ajustement risquerait de se prolonger pendant la période de régularisation des biens d'investissement (les réserves bancaires d'or peuvent rentrer dans cette catégorie).

l'article 13 sous B sous c) de la sixième directive n'exonère pas les biens qui ont fait l'objet d'une déduction même minime, en acceptant ainsi une certaine double taxation;

- b) lorsque ce non-assujetti (ou assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction) revend⁽²⁾ à un assujetti ayant un droit à déduction (même partiel) l'or qu'il a acheté à un assujetti qui lui a facturé la TVA. A l'occasion de cette revente, peu importe que l'acheteur ait un droit à déduction total ou partiel car il pourra déduire selon son prorata le montant du remboursement.

En ce qui concerne les modalités du remboursement, l'évaluation des avantages et des désavantages conduit à donner une préférence, en régime définitif, au remboursement par l'acheteur assujetti et, en régime transitoire, au remboursement par l'Etat.

Ce système semble pouvoir fonctionner dans la plupart des cas. Il est cependant opportun de chercher une solution complémentaire dans un nombre limité de cas où ce système ne peut pas fonctionner.

Il s'agit des cas suivants :

- a) cas où le revendeur non-assujetti (ou assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction) a acheté l'or à un autre non-assujetti (ou assujetti n'ayant aucun droit à déduction). Dans ce cas le remboursement n'est pas possible puisque l'intéressé ne peut pas présenter une facture avec une TVA établie en son nom;

(2) Au sujet de cette revente, il faut noter que des raisons de sécurité juridique ont suggéré de redéfinir la livraison (aux fins de l'application du régime du remboursement) afin de couvrir le cas des livraisons effectuées par des non-assujettis. En effet, la notion "classique" de livraison est liée au statut d'assujetti du vendeur.

- b) cas où le revendeur non-assujetti (ou assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction) ne présente pas de facture (ce qui se produit, par exemple, en cas de perte de la facture ou en ce qui concerne l'or en circulation);
- c) cas où le délai de validité de la facture, tel que fixé par l'Etat membre aux fins du remboursement, est écoulé.

Dans tous les cas où le remboursement devient impossible, il est évident que le revendeur non-assujetti transfère à son acheteur sa taxe en amont par incorporation dans le prix de vente. Dans cette situation, il serait inévitable que ce dernier acheteur (s'il est assujetti) soit soumis au régime normal de TVA lorsqu'il revend le bien. Ceci ouvrirait la porte à une nouvelle chaîne de rémanences et de doubles taxations.

C'est pourquoi il est proposé que, lorsqu'un assujetti revend de l'or pour lequel son vendeur non-assujetti (ou assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction) n'a pas invoqué un droit au remboursement, le régime de la marge s'applique (avec droit d'option pour le régime normal lors de la livraison à un autre assujetti afin de permettre la déduction totale ou partielle à ce dernier).

L'application de ce régime ne demande pas un exercice difficile car :

- en régime définitif, (remboursement par l'acheteur) celui-ci peut facilement apprécier si les conditions sont remplies, puisqu'il ne peut rembourser que sur base de la facture d'achat de son vendeur;
- en régime transitoire (remboursement par l'Etat), le vendeur doit, comme une condition du remboursement, détenir une déclaration de l'acheteur.

III. AD ARTICLE 2

(INSERTION DU TITRE XVI^{TER} ET DE L'ARTICLE 28^{SEXDECIES})

1. Le mécanisme dit de "reverse charge"

Le mécanisme consistant à désigner comme redevable l'acheteur assujetti ("reverse charge") est fréquemment utilisé comme un moyen de lutter contre la fraude dans certains secteurs économiques. Etant donné les caractéristiques du marché de l'or, particulièrement concerné par les risques de fraude, il n'est pas sans intérêt de permettre l'introduction d'un tel mécanisme. En effet, par ce système, l'Etat peut suivre plus aisément le parcours de l'or et s'attendre à ce que l'acheteur déclare son achat, cette déclaration étant une condition pour pouvoir déduire.

En outre, il faut rappeler qu'en régime transitoire les opérations intra-communautaires entre assujettis portant sur l'or autre que l'or d'investissement sont soumises à la taxe dans l'Etat membre de destination auprès de l'acquéreur. Celui-ci, en tant qu'assujetti, peut immédiatement déduire la taxe sans aucun préfinancement dans les limites de son droit à déduction. Dans ces conditions, le marché national risquerait d'être défavorisé dans la mesure où les assujettis auraient avantage à se procurer l'or sur le marché intra-communautaire, pour éviter de préfinancer l'impôt. Ce risque, qui ne concerne évidemment pas uniquement l'or, semble peu acceptable dans ce domaine, étant donné la valeur très élevée de ce métal. Le mécanisme dit de "reverse charge" aboutit à mettre sur un pied d'égalité les opérations nationales et celles intra-communautaires, à condition bien entendu qu'aucun préfinancement ne soit exigé. Les Etats membres sont libres d'introduire ou non un tel mécanisme sur leur territoire et, lorsqu'ils l'introduisent, ils peuvent en déterminer le champ d'application.

2. L'application du système mixte (remboursement limité plus marge) pendant la période transitoire

Pendant la période transitoire, le système de remboursement prévu pour l'or qui fait l'objet d'une livraison après avoir été taxé sans droit à déduction est le remboursement par l'Etat. Les raisons en ont été expliquées plus haut sous le chapitre "Le système du remboursement limité" sous bb).

La raison d'être du deuxième alinéa figure sous le même chapitre sus-indiqué (les Etats choisissent les moyens appropriés pour s'assurer du bien fondé du remboursement).

La disposition figurant au troisième alinéa a pour but d'éviter que l'acquéreur n'ait à vérifier le bien fondé ou à attendre le bon déroulement du remboursement au bénéfice de son vendeur pour décider du régime à appliquer (normal ou régime de marge) à ses propres ventes. Il est ainsi déchargé de responsabilité dès qu'il a délivré sa déclaration d'achat.

**PROPOSITION DE
DIRECTIVE DU CONSEIL
COMPLETANT LE SYSTEME DE TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEE ET MODIFIANT LA DIRECTIVE 77/388/CEE
- REGIME PARTICULIER APPLICABLE A L'OR**

LE CONSEIL DES COMMUNAUTES EUROPEENNES,

vu le traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment son article 99,

vu la proposition de la Commission,

vu l'avis du Parlement européen,

vu l'avis du Comité économique et social,

considérant que, selon la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme⁽¹⁾, modifiée en dernier lieu par la directive 91/680/CEE⁽²⁾, les opérations portant sur l'or sont en principe taxables mais que, sur base de la dérogation transitoire prévue à l'article 28 paragraphe 3 sous b), en liaison avec le point 26 de l'annexe F de ladite directive, les Etats membres ont la faculté de maintenir une exonération pour l'or autre que l'or à usage industriel;

considérant que le Conseil, par sa dix-huitième directive (89/465/CEE) du 18 juillet 1989⁽³⁾, tout en supprimant

(1) J.O. n L 145 du 13.6.1977, p. 1.

(2) J.O. n L 376 du 31.12.1991, p. 1.

(3) J.O. n L 226 du 3.8.1989, p. 21.

certaines autres dérogations qui étaient prévues par le même article 28, a laissé subsister celle concernant l'or autre que l'or à usage industriel; que, par l'article 3 de cette même directive, le Conseil s'est engagé à réexaminer la situation en ce qui concerne les dérogations restantes et à statuer, sur proposition de la Commission, sur la suppression de ces dérogations, compte tenu des distorsions de concurrence qui ont résulté de leur application ou qui risqueraient de se produire dans la perspective de l'achèvement du marché intérieur; que la Commission, tout en prévoyant dans sa nouvelle proposition de directive du 22 juillet 1992 la suppression de la plupart des dérogations restantes, a préféré consacrer une proposition spécifique à l'or;

considérant que l'application, par certains Etats membres, de la dérogation transitoire prévue pour l'or autre que l'or à usage industriel est à l'origine de certaines distorsions de la concurrence; que ces distorsions se produisent également en ce qui concerne l'or industriel, vu la diversité des régimes fiscaux des différents Etats membres;

considérant qu'il convient, dans le cadre de l'achèvement du marché intérieur prévu à compter du 1^{er} janvier 1993, d'établir un régime particulier susceptible de conjuguer le but de la taxation avec la nécessité de combattre la fraude et d'éviter les marchés parallèles; qu'il convient, à l'intérieur de ce régime particulier, de réserver un traitement spécial aux transactions ayant un caractère financier, en vue de favoriser l'investissement;

considérant que la nature et le prix élevé de l'or conseillent que soit mis en place un mécanisme consistant à minimiser le poids de la taxe qui s'incorpore lorsqu'elle n'a pu être déduite par le vendeur, et ceci afin d'éviter la double imposition,

A ARRETE LA PRESENTE DIRECTIVE :

Article premier

L'article 26^{bis} suivant est ajouté à la directive 77/388/CEE.

"Article 26^{bis}

Régime particulier applicable à l'or

A. CHAMP D'APPLICATION

Les Etats membres appliquent la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations suivantes, conformément aux dispositions du présent article :

- livraisons d'or et prestations de services des intermédiaires y afférentes;
- émission, cession et négociation de titres qui comportent un droit de propriété ou de créance sur l'or;
- opérations sur l'or consistant dans des contrats à terme ou des contrats comportant une option d'achat ou de vente, ainsi que les prestations de services des intermédiaires y afférentes.

B. DEFINITIONS

Aux fins de l'application du présent article, sont considérés comme :

- a) or, l'or d'une pureté égale ou supérieure à 900 millièmes, ainsi que les pièces d'or d'une pureté égale ou supérieure à 900 millièmes et cotées sur l'un des marchés de la Communauté. Ne sont pas concernés par cette définition les objets en or tels que définis par les Etats membres;
- b) or d'investissement, l'or défini au point a), représenté ou non par des titres, à condition que l'opération ne donne pas lieu à une délivrance physique du bien et qu'elle soit effectuée par des professionnels agréés.

Les Etats membres déterminent les caractéristiques des biens, concernant notamment la forme et la certification du degré de pureté, les conditions d'agrément des professionnels, ainsi que les conditions dans lesquelles la délivrance physique est réputée avoir lieu. En tout état de cause, une délivrance physique est réputée effectuée si l'or est déposé, au nom de l'acheteur ou pour son compte, auprès d'un tiers, ou auprès du vendeur dans le cas où ce dernier n'est plus tenu comme responsable de cet or;

- c) or autre que l'or d'investissement, l'or défini au point a), qui ne répond pas à l'une ou l'autre des conditions et caractéristiques visées au point b).

C. REGIME APPLICABLE A L'OR D'INVESTISSEMENT

1. Les Etats membres exonèrent les opérations visées sous A et portant sur de l'or d'investissement.
2. Les Etats membres accordent à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée à l'article 17 paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations visées au paragraphe 1^{er}.

D. REGIME APPLICABLE A L'OR AUTRE QUE L'OR D'INVESTISSEMENT

1. Sous réserve des dispositions suivantes, le régime applicable aux opérations visées sous A et portant sur de l'or autre que l'or d'investissement est le régime normal.

En ce qui concerne les livraisons d'or visé à l'alinéa précédent, l'assujetti acquéreur doit, pour pouvoir exercer le droit à déduction, détenir une facture comportant, outre les éléments prévus à l'article 22 paragraphe 3 sous b), son numéro d'identification à la TVA.

2. Est assimilée à une livraison la délivrance physique d'or dans le cas où la dernière opération portant sur

cet or a été exonérée conformément aux dispositions visées sous C ci-dessus. La base d'imposition est constituée par le prix de l'or tel qu'il résulte du cours vendeur enregistré au moment où la taxe devient exigible, sur le ou les marchés les plus représentatifs de l'Etat membre concerné, ou d'un cours déterminé par référence à ce ou ces marchés, selon les modalités déterminées par cet Etat membre. Cette livraison est réputée être effectuée par l'assujetti qui effectue la délivrance physique.

3. Aux fins du calcul du prorata de déduction prévu par l'article 17, le montant du chiffre d'affaires afférent à la délivrance visée au paragraphe 2 n'est pris en compte que pour la différence entre les bases d'imposition des deux opérations visées à la première phrase de ce même paragraphe.
4. Les Etats membres accordent à tout non-assujetti ou assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé son achat d'or, à condition que cet or fasse l'objet d'une livraison par cette même personne à un assujetti ayant un droit à déduction, établi dans la Communauté, ci-après mentionné comme acquéreur assujetti.

Est considérée comme une livraison aux fins de l'alinéa précédent le transfert du pouvoir de disposer de l'or comme un propriétaire, effectué à titre onéreux.

5. Le remboursement prévu au paragraphe 4 est effectué par l'acquéreur assujetti aux conditions suivantes :
 - a) l'acquéreur assujetti doit établir, au nom de la personne qui effectue la livraison, une facture ou un document en tenant lieu, conformément aux dispositions de l'article 22 paragraphe 3 ;
 - b) l'acquéreur assujetti doit se procurer et conserver l'original de la facture, ou du document en tenant lieu, établie conformément à l'article 22 paragraphe 3, sur laquelle figure la taxe à

rembourser. Les Etats membres fixent le délai au-delà duquel le remboursement n'est plus admis.

6. Dans le cas prévu au paragraphe 5, l'acquéreur assujetti est autorisé, conformément aux dispositions de l'article 17 et selon les modalités fixées par les Etats membres, à déduire de la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable le montant qu'il a remboursé.
7. Dans les cas où il n'est pas procédé au remboursement, la base d'imposition de la livraison subséquente effectuée par l'acquéreur assujetti est constituée par la différence entre le prix de vente hors taxe sur la valeur ajoutée et le prix d'achat taxe comprise.

Toutefois, les Etats membres peuvent, afin de simplifier la perception de la taxe et sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, retenir comme base d'imposition la différence enregistrée au cours de chaque période de déclaration entre le montant total des livraisons hors taxes et le montant total des achats taxes comprises. L'application de cette disposition ne doit pas avoir pour effet de conduire à des distorsions de concurrence.

La taxe afférente aux livraisons visées aux alinéas précédents ne peut être indiquée d'une manière distincte sur la facture ou tout document en tenant lieu. En tout état de cause cette taxe ne peut être déduite au stade suivant.

L'acquéreur assujetti visé au présent paragraphe peut, pour chacune de ses livraisons effectuées à des assujettis ayant un droit à déduction, opter pour le régime normal de la taxe sur la valeur ajoutée.

8. Lorsque le régime normal et le régime particulier s'appliquent conjointement, l'acquéreur assujetti doit tenir sa comptabilité de façon à suivre séparément les opérations soumises à chacun de ces régimes, selon les modalités fixées par chaque Etat membre."

Article 2

Le titre XVI^{ter} et l'article 28^{sexdecies} suivants sont ajoutés à la directive 77/388/CEE.

"TITRE XVI^{ter}

Régime transitoire applicable à l'or

Article 28^{sexdecies}

Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, au cours de la période transitoire visée à l'article 28^{terdecies}, les dispositions suivantes s'appliquent :

1. Par dérogation à l'article 21 point 1) sous a), tel que modifié par l'article 28^{octies}, dans le cas d'une livraison effectuée à un assujetti ayant droit à déduction, les Etats membres ont la faculté, suivant les modalités et conditions qu'ils fixent, de désigner l'acquéreur comme redevable de la taxe sur la valeur ajoutée. Lorsqu'ils utilisent cette faculté, les Etats membres prennent les mesures nécessaires pour que la personne désignée comme redevable remplisse les obligations de déclaration et de paiement de la taxe conformément à l'article 22.
2. Par dérogation à l'article 26^{bis}, sous D), paragraphe 5, le remboursement visé audit paragraphe est effectué par les pouvoirs publics. Ce remboursement, ainsi que les décisions le concernant, sont effectués conformément aux dispositions de l'article 7 paragraphe 4 de la directive 79/1072/CEE. Pour bénéficier du remboursement, le non-assujetti ou l'assujetti n'ayant eu aucun droit à déduction doit en faire demande en annexant :
 - l'original de la facture, établie conformément à l'article 22 paragraphe 3, sur laquelle figure la taxe à rembourser. Les Etats membres fixent le délai au delà duquel le remboursement n'est plus admis;

- une déclaration délivrée par l'acquéreur assujetti attestant l'acquisition.

Les Etats membres prennent les mesures nécessaires pour s'assurer du reversement de la taxe remboursée, soit dans le cas où celle-ci a été indûment remboursée soit dans le cas d'une livraison annulée.

Aux fins du régime applicable à la livraison subséquente effectuée par l'acquéreur assujetti, le remboursement est réputé avoir été effectué dès lors que l'acquéreur assujetti a délivré la déclaration prévue au premier alinéa, deuxième tiret."

Article 3

Le point 26 de l'annexe F de la directive 77/388/CEE est supprimé.

Article 4

1. Les Etats membres adaptent leur régime actuel de la taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions de la présente directive.

Ils prennent les dispositions législatives, réglementaires et administratives afin que leur régime ainsi adapté soit mis en vigueur le 1^{er} janvier 1993.

2. Les Etats membres informent la Commission des dispositions qu'ils adoptent pour l'application de la présente directive.
3. Les Etats membres communiquent à la Commission le texte des dispositions de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.
4. Lorsque les Etats membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur

publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les Etats membres.

Article 5

Les Etats membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le

Par le Conseil

Le président

Fiche financière

Selon la présente proposition, l'or d'investissement bénéficiera obligatoirement d'une exonération avec déduction des taxes en amont. A l'heure actuelle, certains Etats membres taxent cet or, alors que d'autres l'exonèrent en vertu d'une disposition dérogatoire à la 6ème directive TVA, qui permet l'exonération à titre transitoire de "l'or autre que l'or à usage industriel". Puisque cette dérogation transitoire donne lieu à une compensation financière au bénéfice des Communautés, de la part des Etats membres qui en bénéficient, la généralisation de l'exonération se traduit dans une diminution des ressources propres du fait de la disparition de la compensation.

En ce qui concerne l'or qui ne rentre pas dans la catégorie de l'or d'investissement, la présente proposition prévoit d'une manière générale la taxation. On doit prévoir, pour ce type d'or, un certain élargissement du champ de la taxation (qui se répercutera favorablement sur les ressources propres), en raison du fait que certaines transactions qui à l'heure actuelle sont exonérées dans certains Etats membres au titre d'or de placement, devraient, dans le nouveau régime, être taxées (par ex. ventes de lingots d'or pur avec délivrance physique du métal).

Fiche d'impact sur les PME et l'emploi

La présente proposition de directive a pour but:

- d'une part de supprimer une disposition transitoire de la directive TVA 77/388/CEE, permettant à certains Etats membres de continuer à exonérer l'or autre que l'or à usage industriel;
- d'autre part, d'établir des règles communautaires concernant un régime particulier de TVA applicable tant à l'or d'investissement qu'à l'or autre que l'or d'investissement.

I. Obligations administratives découlant de l'application de la présente directive pour les entreprises

Obligation de présenter une déclaration fiscale également dans le cas où un Etat membre aurait fait usage de la faculté prévue à l'article 22 paragraphe 9 de la 6^{ème} Directive, de dispenser de toute obligation les entreprises effectuant uniquement des opérations exonérées.

II. Quels sont les avantages pour les entreprises

- Régime de l'or d'investissement: l'entreprise qui vend ne facture pas la TVA et peut déduire la TVA ayant grevé ses achats; l'entreprise qui achète ne préfinance pas de TVA;
- régime de l'or autre que l'or d'investissement: la taxation de toutes les opérations portant sur cet or permet aux entreprises de déduire la TVA ayant grevé leurs achats. De plus, pendant une période transitoire, les entreprises qui achètent peuvent être dispensées du préfinancement de la taxe par l'Etat membre.

Les rémanences de taxes seront supprimées du fait de la taxation et, en ce qui concerne l'or qui est réintroduit dans le cycle économique après avoir été taxé sans droit à déduction, seront considérablement réduites.

III. Y-a-t-il des inconvénients pour les entreprises en termes de coûts supplémentaires?

Néant

IV. Effets sur l'emploi

Néant

V. Les partenaires sociaux n'ont pas été consultés

- VI.** La présente proposition est rendue nécessaire par la nécessité de combattre la fraude et éviter les distorsions de concurrence qui peuvent se produire en raison des divergences entre les législations des Etats membres.

ISSN 0254-1491

COM(92) 441 final

DOCUMENTS

FR

02

N° de catalogue : CB-CO-92-458-FR-C

ISBN 92-77-48367-9
