

Conseil des prélèvements obligatoires

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Synthèse

décembre 2015

INTRODUCTION

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation directement facturée aux clients sur les biens qu'ils consomment et les services qu'ils utilisent.

Plus de soixante ans après sa mise en œuvre en France, la TVA occupe toujours une place à part dans le système des prélèvements obligatoires français en raison de plusieurs de ses singularités :

- avec un produit net attendu de 156 Md€ en 2016, elle constitue le premier impôt en termes de rendement et le deuxième prélèvement obligatoire, après les cotisations sociales ;

- elle concerne l'ensemble des agents économiques, qu'ils soient redevables ou contribuables, même si la charge fiscale est essentiellement supportée, d'un point de vue comptable, par les ménages ;

- elle représente, avec les accises, l'une des principales réalisations de l'harmonisation fiscale européenne, les règles applicables étant largement définies à l'échelle de l'Union.

Compte tenu de ces enjeux, le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a décidé de consacrer une étude à la TVA dans toutes ses dimensions – juridique, économique et budgétaire –, en articulant ses travaux autour de la problématique suivante : dans un contexte de crise économique et de fortes tensions budgétaires, quelle peut être la place de la TVA dans le système des prélèvements obligatoires français ?

Pour répondre à cette interrogation, le CPO s'est attaché à analyser dans quelle mesure la TVA était restée ou non conforme à ses objectifs fondateurs : la neutralité, entendue au sens économique et fiscal, la simplicité administrative et le rendement budgétaire.

À l'issue de ses travaux qui ont donné lieu à six rapports particuliers thématiques également consultables en ligne, le CPO, ayant constaté que la TVA s'était éloignée de ces objectifs fondateurs, formule des orientations pour l'en rapprocher davantage.

1 Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

La TVA a été conçue comme un impôt à assiette large destiné à alimenter le budget de l'État sans pénaliser excessivement l'activité économique. Créée en 1954, elle s'est substituée à une multitude de taxes sur la production qui, sans possibilité de déduction, pesaient sur la compétitivité des entreprises et sur les exportations.

Un impôt harmonisé à l'échelle européenne

La mise en œuvre du marché commun à partir de la fin des années 1960 a rendu nécessaires la généralisation et l'harmonisation de la TVA à l'échelle de la Communauté économique européenne. Si elle est aujourd'hui très encadrée par le droit de l'Union, les États membres n'en disposent pas moins de marges de manœuvre importantes, notamment sur le champ d'application de la taxe, les taux et les droits à déduction. Sources de complexité pour les entreprises, celles-ci sont de nature à engendrer des situations de distorsion de concurrence qui nuisent au bon fonctionnement du marché intérieur. Ainsi, selon la Commission européenne, les coûts de conformité à la législation pour les entreprises représenteraient entre 2 % et 8 % des montants de TVA perçus.

Malgré certaines avancées récentes, concernant en particulier le lieu d'imposition des prestations de services électroniques, la « directive TVA » semble aujourd'hui figée alors que certains points en suspens méritent d'être tranchés par les États membres, comme l'assujettissement de certaines activités des personnes publiques à la TVA, et que les règles sont encore insuffisamment harmonisées.

Cette situation de blocage favorise l'autonomie et la créativité de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Elle contribue à entretenir une forme d'insécurité juridique pour les redevables dans un contexte où, par ailleurs, l'hétérogénéité des systèmes de TVA s'est accrue au sein de l'Union.

La Commission européenne a engagé depuis 2010 un mouvement de réforme pour « *un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace* » mais les avancées sont faibles en raison de la règle de l'unanimité qui prévaut en matière fiscale au sein du Conseil de l'Union européenne.

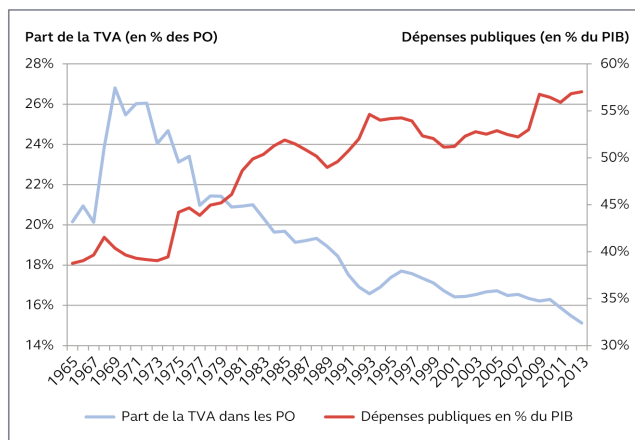
Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

Une ressource dynamique mais fragile

Avec un produit attendu de près de 156 Md€ en 2016, la TVA représente plus de la moitié des recettes de l'État, et de ce fait, apporte une contribution essentielle au financement des dépenses publiques. Elle est moins sensible à la conjoncture que d'autres impôts, notamment l'impôt sur les sociétés, et donc plus aisément prévisible. Ses coûts de gestion, estimés à environ 700 M€, sont inférieurs à ceux des autres grands impôts, en raison de leur externalisation partielle aux entreprises qui en supportent la collecte et le reversement au Trésor public.

Malgré un triplement de la recette entre 1971 et 2014, le potentiel de rendement de la TVA reste insuffisamment exploité. La France se trouve aujourd'hui dans une situation atypique par rapport à la moyenne des autres pays européens et industrialisés : la part de la TVA dans le PIB (6,9 % en 2014) et dans les prélèvements obligatoires (15,3 %) s'est dégradée au cours des dernières années et les taux en vigueur sont désormais inférieurs à la moyenne européenne. Ainsi, par exemple, le taux nominal normal s'établit à 20 % en France contre 21,8 % en moyenne dans l'Union. Le taux moyen pondéré (15,4 %) est parmi les plus faibles en Europe et le taux réduit moyen pondéré (5,7 %) est inférieur de plus de deux points à celui de la moyenne des états européens.

Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires (1965-2013)



Source : CPO (données : OCDE).

Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

Cette situation s'explique par l'existence de près de 150 mesures dérogatoires – exonérations ou taux réduits bénéficiant à un secteur ou à une zone géographique –, représentant un coût total annuel d'environ 48 Md€. Ces mesures, auxquelles il conviendrait d'ajouter les franchises, érodent le rendement potentiel total brut de la TVA. Ce

dernier qui est estimé pour la France par la Commission européenne et l'OCDE entre 297 et 323 Md€, correspond à la taxation à taux normal de l'ensemble de l'assiette potentiellement taxable (incluant les services financiers et les prestations réalisées par les administrations publiques par exemple).

Taux de TVA applicables en France en 2015

	Taux normal	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit
France (hors Corse, DOM et COM)	20 %	10 %	5,5 %	2,1 %
Corse	20 %	10 %	5,5 % 2,1 %	0,90 %
	13 % (produits pétroliers)			
Guadeloupe, Martinique, Réunion	8,5 %	2,1 %	2,1 % 1,75 %	1,05 %
Guyane, Mayotte	TVA non appliquée	TVA non appliquée	TVA non appliquée	TVA non appliquée

Note : les cases bleutées correspondent aux taux réduits.

Source : Code général des impôts.

En outre, la fraude à la TVA, qui peut revêtir de nombreuses formes, constitue un manque à gagner non négligeable pour le budget de l'État, estimé au moins à 10 Md€ par an. Le CPO n'a pas été en mesure de fournir une évaluation plus précise en raison des limites méthodologiques et de l'absence de données publiques disponibles. À cet égard, il est regrettable que l'administration

française ne publie pas, sur une base régulière, d'estimation officielle de la fraude à la TVA. Des marges de progrès existent pour mieux lutter contre la fraude si l'on considère les résultats décevants du contrôle fiscal au cours des dernières années, notamment en ce qui concerne la programmation des contrôles.

Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

Un impôt simple dans son principe mais en pratique de plus en plus complexe

Simple dans son principe, la TVA est devenue plus complexe dans son application. Or l'exigence de simplicité est supérieure pour la TVA à ce qu'elle est pour les impôts directs, dès lors qu'elle frappe toutes les transactions et que sa collecte est assurée par les opérateurs économiques. Au regard de cette exigence particulière, le système de TVA est devenu plus complexe malgré des mesures de simplification récemment adoptées.

La complexité des règles applicables, en matière de taux comme de droits à déduction, peut engendrer une insécurité pour les assujettis et introduire une certaine subjectivité dans le traitement des biens et des services, selon leur mode de production ou de distribution. Dans un souci de simplification et d'objectivation de l'impôt, une revue générale des taux réduits pourrait être effectuée pour limiter les situations dans lesquelles un même produit peut être taxé à plusieurs taux différents.

Compte tenu du fait que la TVA est collectée pour le compte de l'État par ses assujettis, l'administration fiscale doit veiller avec une diligence particulière à répondre aux demandes de rescrits qu'ils formulent à son attention. Au-delà de la qualité et de la fluidité des échanges entre l'administration et les redevables, ce

sont les règles elles-mêmes qui doivent être simplifiées. Le CPO en a identifié quelques-unes à titre d'illustrations.

La complexité de la TVA se retrouve également dans les formalités déclaratives, parfois inutilement complexes, auxquelles les entreprises sont soumises. Pouvant constituer une charge importante pour les opérateurs économiques, elles devraient être aussi simples que possible, tout en tenant compte des impératifs légitimes de lutte contre la fraude.

Un impôt visant à préserver l'efficacité productive

Sur le plan économique, l'assiette de la TVA, contrairement à ce que la dénomination de cet impôt laisse penser, est plus proche de la consommation que de la valeur ajoutée. Les principes fondateurs de la TVA, posés par la loi du 10 décembre 1954, visaient à taxer la consommation des ménages, tout en s'affranchissant des inconvénients inhérents aux différentes taxes en cascade sur la consommation. Chaque fraction de la chaîne de production n'est en effet taxée qu'une seule fois et l'impôt est collecté par portions à chaque étape de la création de valeur. En pratique, ce ne sont pas les contribuables qui reversent la taxe au Trésor public, mais les assujettis (les vendeurs de biens et prestataires de services), *via le* mécanisme des paiements fractionnés¹.

(1) Cette dissociation entre les redevables et les contribuables existe également pour les cotisations sociales salariales par exemple. Elles sont dues par les salariés mais étant prélevées à la source, ces derniers ne sont pas chargés de les verser à l'État ou aux administrations de sécurité sociale.

Un impôt toujours dynamique mais éloigné de ses objectifs initiaux

L'assiette économique réelle de la TVA se compose de la consommation des ménages, des dépenses publiques et d'un reliquat d'achats des entreprises. Les exportations ne sont pas exonérées de TVA, alors que les importations y sont assujetties au moment de leur entrée sur le territoire. Cette assiette est proche, sans être strictement équivalente, de celle des cotisations sociales employeurs. Elle est différente de celle de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE), impôt local qui a remplacé la taxe professionnelle. En effet, cette dernière s'applique à la valeur ajoutée brute de la dépréciation du capital. À la différence de la TVA, la CVAE pèse sur les exportations et sur l'investissement. Le mécanisme des paiements fractionnés ou le droit à déduction distinguent également la TVA d'une taxe sur le chiffre d'affaires, comme par exemple la contribution sociale de solidarité des sociétés, ou d'une taxe sur les ventes (*sales tax*), comme celle appliquée par exemple aux États-Unis. À long terme, la TVA pèse ainsi peu sur le capital productif.

Sa neutralité économique en termes d'efficacité productive confère à la TVA un caractère relativement peu « distorsif » de la TVA : elle est théoriquement neutre pour les producteurs qui ont la possibilité de la déduire de leurs intrants. Elle ne perturbe donc pas les choix de production. Cette neutralité est en réalité imparfaite en raison des rémanences, c'est-à-dire des dépenses de TVA non récupérables, auxquelles font face les entreprises, notamment financières ainsi que les administrations publiques. Ces rémanences peuvent avoir des effets « distorsifs » selon la capacité des assujettis à les répercuter plus ou moins sur les prix de consommation.

2 Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

La multiplication des taux réduits sectoriels, les mesures de dévaluation fiscale – auxquelles s'apparente la « TVA sociale » – ou encore les débats relatifs aux effets redistributifs de la TVA, témoignent de son utilisation comme outil de politique économique. Pourtant, la TVA n'apparaît pas comme un impôt adapté à la poursuite d'objectifs de politique économique tels que la régulation du cycle économique, le soutien à des secteurs spécifiques ou encore comme un outil de redistribution.

Un impôt dont l'effet de régulation du cycle économique est limité

L'efficacité de la TVA en termes de régulation « passive » du cycle économique – c'est-à-dire en l'absence de mesures nouvelles sur l'assiette ou les taux – paraît d'abord limitée : elle n'exerce en effet qu'un faible effet de stabilisateur automatique, l'élasticité de ses recettes au PIB étant quasi unitaire. L'effet de lissage du cycle conjoncturel par la TVA s'avère ainsi faible comparativement, par exemple, à l'impôt sur les sociétés.

Au-delà de sa fonction de stabilisateur automatique, la TVA peut potentiellement être employée comme un instrument de régulation « active » du cycle économique, en modifiant les taux ou l'assiette selon la conjoncture. En bas de cycle, l'effet

contra-cyclique théorique d'une baisse de taux pourrait être significatif, mais elle n'est pas fréquemment utilisée à cet effet. En outre, une utilisation expansionniste de la TVA en phase de conjoncture basse présente des risques déflationnistes. Symétriquement, elle ne semble pas non plus être utilisée comme un instrument de régulation de la conjoncture en haut de cycle. La TVA est au contraire plus communément utilisée comme instrument de consolidation budgétaire. Son taux normal a ainsi augmenté de deux points en moyenne entre 2008 et 2014 dans l'ensemble des pays de l'Union européenne (pour s'établir à 21,4 % en 2014).

Un instrument d'incitation économique peu efficace

Les taux réduits de TVA sont utilisés comme un instrument de politique économique dans une grande variété de secteurs et pour des objectifs multiples : soutien à l'emploi, au pouvoir d'achat des consommateurs ou aux entreprises, lutte contre l'activité non déclarée, etc.

D'un point de vue théorique, les cas dans lesquels ils sont pertinents paraissent limités, d'autres instruments comme les accises ou la fiscalité directe apparaissant plus efficaces pour

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

atteindre certains objectifs comme la correction d'externalités.

D'un point de vue empirique, l'utilisation de taux réduits sectoriels constitue fréquemment une réponse face à l'impossibilité de recourir, pour des motifs juridiques, à des baisses de charges ciblées sur un domaine d'activité spécifique. Le taux réduit de TVA n'apparaît pourtant pas comme l'instrument le plus pertinent pour subventionner un secteur en particulier. Le partage de l'effet de la baisse de TVA entre le producteur et le consommateur est en effet difficile à prévoir *ex ante*. Il n'est le plus souvent pas mesuré non plus *ex post*. Les taux réduits liés à des considérations d'efficacité économique restent très insuffisamment évalués.

En outre, plusieurs taux réduits fixés pour des considérations d'efficacité économique, comme le taux réduit dans la restauration et les hôtels ou celui pour les travaux de rénovation et d'entretien des logements, constituent des instruments peu efficaces de la politique de l'emploi. Dans la restauration, l'abaissement du taux de TVA a été répercuté à hauteur de 20 % sur les prix TTC à moyen terme (entre juillet 2009 et décembre 2011) et un peu moins de 30 % de l'effet aurait conduit à des revalorisations salariales. La répercussion sur les marges des entreprises aurait ainsi été forte, alors que le nombre d'emplois créés serait

de l'ordre de 6 000 à 9 000 emplois supplémentaires par an. Le coût par emploi créé par le taux réduit dans la restauration (175 000 € à 262 000 €) dépasse ainsi largement celui estimé pour les dispositifs de soutien direct à l'emploi auxquels il s'est substitué (86 000 € par emploi pour la prime forfaitaire à l'emploi sectorielle) ou avec lesquels il coexiste (entre 34 000 € et 42 000 € par emploi pour les exonérations de cotisations sociales sur les bas salaires en évaluation *ex ante*).

La TVA² applicable aux travaux de rénovation et d'entretien des logements correspond à la création ou à la sauvegarde de 32 000 emplois, dont 14 000 dans le bâtiment. Le coût brut *ex post* pour les finances publiques par emploi créé ou maintenu s'élèverait à 160 000 €, soit nettement plus que par le biais d'une baisse de cotisations sociales.

Indépendamment de toute appréciation portée sur l'opportunité de soutenir ces secteurs spécifiques, le recours à la TVA se révèle peu efficace. Une baisse ciblée du taux, dont les effets ne se font sentir que de manière indirecte, conduit les assujettis à arbitrer entre plusieurs objectifs - amélioration des marges, baisse des prix à la consommation, soutien au salaire ou à l'emploi -, rendant d'autant plus incertaine la réalisation de l'objectif poursuivi.

(2) Taux réduit et, depuis 2012, taux intermédiaire.

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

Un outil de redistribution peu pertinent

La TVA n'apparaît pas non plus être un outil de redistribution pertinent. Ses effets redistributifs, c'est-à-dire la mesure par laquelle son assujettissement ou non modifie la répartition des revenus des ménages, concluent que la TVA est régressive. Le taux d'effort³ s'élève à 12,5 % pour le premier décile de niveau de vie, diminue jusqu'à 4,7 % environ pour le décile le plus élevé.

La régressivité de la TVA par rapport au revenu s'explique essentiellement par la très forte augmentation du taux d'épargne selon le décile de niveau de vie. Le poids de la TVA dans la consommation des ménages est d'abord croissant avec le niveau de vie. Le taux de taxation apparent⁴ fait ainsi apparaître une légère progressivité de la TVA. Il varie en effet très peu selon le décile de niveau de vie : de 12,6 % pour le premier décile de niveau de vie à 13,4 % pour le dernier décile.

Ensuite, l'effet régressif de la TVA serait atténué en prenant en compte une perspective de cycle de vie, c'est-à-dire

une mesure à un moment donné. L'approche par le cycle de vie permet de neutraliser les effets de l'épargne « transitoire », qui n'échappe à la TVA que de façon temporaire puisqu'elle sera consommée par la suite. Enfin, l'effet redistributif d'une hausse de la TVA ne se limite pas à l'impact sur les prix de consommation. Du fait de mécanismes d'indexation différenciés et plus ou moins automatiques des différents types de revenus (SMIC, prestations sociales, etc.), les ménages seraient impactés à des degrés divers par une variation des taux de TVA entraînant une variation des prix à la consommation.

En l'état actuel, les exonérations et les taux réduits de TVA présentent un faible impact redistributif car l'effet plutôt régressif du taux intermédiaire à 10 % tend à compenser partiellement le faible effet progressif du taux réduit à 5,5 %. Pour autant, même avec un meilleur ciblage des exonérations et des taux réduits, la TVA ne constituerait pas un puissant instrument de redistribution, notamment en raison de la faible différenciation des structures de consommation.

(3) Le taux d'effort rapporte à leur revenu disponible le montant de TVA payé par les ménages une année donnée.

(4) Le taux de taxation apparent rapporte le montant de TVA payé par les ménages une année donnée à leur consommation totale hors loyers.

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

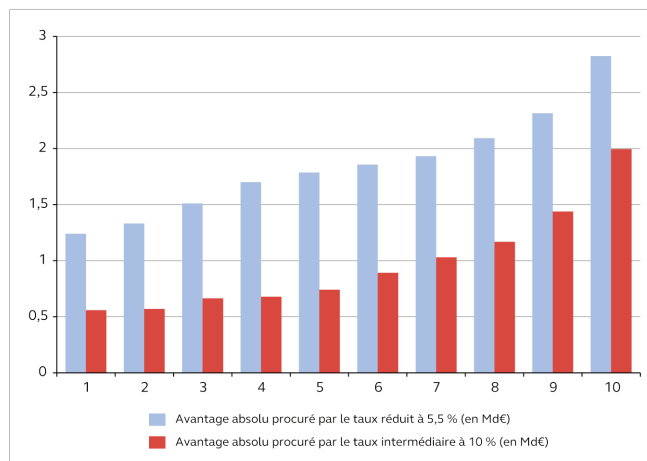
De plus, l'avantage moyen procuré par chaque taux réduit est toujours supérieur pour le dixième décile par rapport au premier décile de niveau de vie, même pour les biens et les services pour lesquels le taux réduit est redistributif.

Ces écarts sont particulièrement importants pour les postes restauration et hôtellerie où ils sont de l'ordre de 1 à 10. L'avantage procuré par le taux de TVA à 10 % sur les services de restauration est de 11 € en moyenne par ménage pour le premier décile de revenus, il va jusqu'à 121 € pour le dernier décile. Sur l'ensemble des biens et des services

imposés à taux réduits, l'avantage total s'élève en moyenne à 720 € pour un ménage du premier décile contre 2 015 € pour un ménage du dixième décile. Ces éléments doivent conduire à préférer la fiscalité directe plutôt que la TVA comme instrument de redistribution. Ils confortent le constat du Conseil des impôts sur la TVA dans son rapport de 2001 invitant à « *garder à l'esprit qu'elle n'est pas adaptée à la poursuite d'objectifs redistributifs* ».

Ces constats conduisent ainsi à remettre en question un certain nombre de taux réduits.

Avantage absolu procuré à chaque décile de niveau de vie par le taux à 5,5 % et le taux à 10 % (en Md€)



Lecture : par rapport à une imposition au taux normal, le taux réduit à 5,5 % procure un avantage de 1,2 Md€ au premier décile de niveau de vie, à comportements inchangés.

Source : CPO, à partir du module « taxes indirectes » du modèle Ines (Insee-DREES), enquête Budget de famille 2011.

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

Une utilisation possible de la TVA comme un instrument de dévaluation fiscale qui renvoie plus largement aux politiques de compétitivité et d'emploi

La TVA est fréquemment présentée comme pouvant être le support d'une politique de dévaluation fiscale alternative à la dévaluation monétaire dans un régime de changes fixes tel que la zone euro. Les effets attendus d'une telle politique dépendent en premier lieu de la modification du système fiscal choisi qui peut prendre différentes formes (diminution de l'impôt sur les sociétés ou des cotisations sociales employeurs en contrepartie d'une imposition accrue des revenus ou de la consommation voire d'une baisse des dépenses publiques). Les exportations en étant exonérées, une hausse de TVA concomitante à une baisse de la fiscalité pesant sur les facteurs de production doit permettre d'améliorer la compétitivité-prix à l'exportation. Les mesures de type « TVA sociale » constituent l'une des modalités de la dévaluation fiscale.

À long terme, un basculement du financement de la protection sociale sur la TVA aurait des effets d'autant plus importants que la baisse des cotisations sociales employeurs combinée à une hausse de la TVA (« TVA sociale ») induirait d'abord une baisse du taux de prélèvements obligatoires pesant sur le facteur travail,

et se traduirait ensuite par une hausse de l'emploi et non par une hausse du pouvoir d'achat des travailleurs. L'impact d'une dévaluation fiscale via la TVA dépend également de l'effet sur le commerce extérieur et de la réaction des partenaires économiques. Empiriquement, une dévaluation fiscale s'appuyant sur la TVA pourrait avoir des effets significatifs à court terme, qui toutefois s'estomperaient à moyen-long terme.

Du fait de son caractère non coopératif, la dévaluation fiscale est porteuse d'un effet de contagion : les pays qui connaissent une baisse de leur volume d'exportation en raison de la dévaluation fiscale pratiquée par d'autres pays, sont incités à adopter cette mesure à leur tour pour rétablir leur compétitivité-prix. Depuis 2006, quinze États membres de l'Union européenne ont mis en œuvre une politique de dévaluation fiscale en basculant une part de leur assiette fiscale des facteurs de production vers la consommation : l'Allemagne, le Nord de l'Europe, la Grèce, le Royaume-Uni, et la plupart des pays d'Europe centrale et orientale.

Dans le contexte de dévaluation fiscale multilatérale qui caractérise l'Union européenne au cours des dernières années, une politique de dévaluation fiscale en France aurait pu se justifier dans une logique de rattrapage et de compensation de la perte de compétitivité liée aux politiques de dévaluation

Un instrument d'incitation économique et de redistribution peu efficace

fiscale opérées ces dernières années par ses partenaires européens. Le crédit d'impôt compétitivité-emploi et les mesures décidées dans le cadre du

Pacte de responsabilité et de solidarité ont désormais réduit l'acuité du débat sur la dévaluation fiscale en France.

3 Le nécessaire recentrage de la TVA sur sa finalité budgétaire

La TVA ne constitue pas un instrument d'incitation économique et de redistribution efficace. Elle doit par conséquent être recentrée sur vocation budgétaire, d'autant plus que son potentiel de rendement reste insuffisamment exploité.

Plutôt que de procéder à une augmentation générale du taux normal ou des taux réduits, susceptible de nuire, au moins à court terme, à l'activité économique, le potentiel de la TVA peut être relevé « à taux constants » en renforçant l'efficacité de cet impôt.

Le CPO a examiné les différentes options possibles pour dynamiser les recettes de TVA sans se prononcer toutefois sur l'affectation des ressources ainsi dégagées.

La plupart des pistes d'amélioration du rendement de la TVA suggérées par le Conseil relève de la compétence du législateur national et non des institutions de l'Union européenne.

La sécurisation de la recette légalement due

Le renforcement de l'efficacité de la TVA passe tout d'abord par une sécurisation de la recette légalement due, c'est-à-dire celle qui devrait en

tout état de cause être collectée compte tenu du droit en vigueur. L'administration fiscale dispose de moyens nouveaux pour prévenir, détecter et lutter contre les différents types de fraude ; elle doit les utiliser complètement en liaison étroite avec l'autorité judiciaire, qui dispose également d'instruments efficaces, et avec les administrations fiscales des autres États membres. Certaines propositions innovantes mises en place dans d'autres pays européens, comme la déclaration électronique d'achats, devraient faire l'objet d'un examen attentif.

Une réflexion plus approfondie doit également être conduite à l'échelle européenne mais aussi nationale sur les conditions dans lesquelles la TVA due doit être prélevée sur les activités de commerce en ligne qui bouleversent le cadre traditionnel de calcul et de collecte de l'impôt. Le cadre juridique applicable aux ventes à distance, aux petits envois et aux prestations de services fournies par la voie électronique est à cet égard très insuffisant. La récente proposition formulée par la commission des finances du Sénat d'un « prélèvement à la source » mériterait d'être étudiée plus avant, même si elle présente a priori des difficultés, notamment d'ordre technique.

L'élargissement de l'assiette

La TVA a été conçue pour s'appliquer à l'assiette la plus large possible afin de garantir sa neutralité. Demeurent pourtant de nombreuses exonérations dont le bien-fondé est insuffisamment évalué à l'instar de celle, coûteuse pour le budget de l'État (de l'ordre de 400 Md€), bénéficiant aux services à la personne. De plus, même si une remise en cause d'une telle disposition serait neutre pour le solde des administrations publiques, la question de l'assujettissement de certaines activités publiques concurrentielles peut être posée. Une baisse du plafond de la franchise en base, actuellement fixé à 82 000 € de chiffre d'affaires, au niveau de la moyenne européenne (32 000 €), sans pénaliser excessivement les entreprises concernées, dégagerait un surplus de recettes non négligeable pour le budget de l'État (au moins 2 Md€).

La suppression des taux réduits inefficaces

Les mesures dérogatoires portant sur les taux de TVA applicables à certains biens ou services méritent une attention toute particulière compte tenu du coût

important qu'elles représentent pour les finances publiques (au moins 48 Md€). Chacune d'entre elles doit faire l'objet d'un examen à l'aune de quatre critères portant sur leur coût budgétaire, leur efficacité économique, leur finalité et leur caractère plus ou moins redistributif.

Au moins deux dispositifs, étudiés de façon approfondie par le CPO et représentant un montant total de 6,3 Md€, n'ont pas démontré leur efficacité d'un point de vue économique, ne répondent à aucun objectif tutélaire légitime et présentent un profil clairement antiredistributif : le taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements et le taux de 10 % bénéficiant aux hôtels-café-restaurants.

Le nécessaire recentrage de la TVA sur sa finalité budgétaire

Les dix principales dépenses fiscales de TVA (taux réduits) en PLF pour 2016

Dépense fiscale en M€	Montant
Taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des logements	3 280
Taux de 10 % pour les ventes à consommer sur place (hors boissons alcooliques)	2 350
Taux de 2,10% pour les médicaments remboursables et les produits sanguins	2 460
Taux de 5,5 % pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des habitations	1 120
Taux de 5,5 % pour certaines opérations (livraisons à soi-même d'opérations de construction, livraisons à soi-même de travaux de rénovation, ventes, apports, etc.) et taux de 10 % pour les livraisons à soi-même de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien	1 630
Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (taux normal à 8,5% et taux réduit à 2,1%)	1 370
Taux de 10 % pour les recettes provenant de la fourniture des repas par les cantines d'entreprises ou d'administrations, et taux de 5,5% pour la fourniture de repas par des prestataires dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et du second degré	789
Taux de 5,5 % pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	800
Taux de 5,5 % pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées	710
Taux de 10 % pour la fourniture de logements dans les hôtels	670

Source : CPO. *Projet de loi de finances pour 2016, tome II du rapport relatif à l'évaluation des voies et moyens.*

CONCLUSION

La TVA occupe une place majeure dans le système des prélèvements obligatoires en France et constitue l'une des principales réalisations de l'Union européenne en matière d'harmonisation fiscale. Plus de soixante ans après sa création, elle affiche un bilan contrasté. Le principe d'un impôt sur la consommation à paiement fractionné et donnant lieu à un droit à déduction pour les opérateurs économiques a été adopté par la quasi-totalité des pays, à l'exception toutefois des États-Unis d'Amérique.

Toutefois, l'évolution du droit, concomitant au bouleversement de la nature des échanges économiques,

et l'utilisation de cet impôt à des fins de politique économique, l'ont en partie éloignée de ses objectifs fondateurs : la neutralité, la simplicité et le rendement.

Dans la continuité du rapport du Conseil des impôts de 2001, le CPO souhaite en particulier réaffirmer que, *a fortiori*, dans un contexte de crise des finances publiques, la couverture des dépenses publiques doit demeurer l'objectif prioritaire de la TVA. La nécessaire amélioration de son rendement invite à un réexamen de la pertinence des dispositifs dérogatoires à la fois en termes d'assiette et de taux réduits et à un renforcement de la lutte contre la fraude.