

## TVA (Taxe sur la valeur ajoutée) - Division I Généralités

# Chapitre II L'harmonisation européenne

**200** Comme nous avons déjà pu le voir à travers les développements qui précèdent ( [TVA-I-145 s.](#)), l'évolution du système français de TVA est étroitement liée au processus d'harmonisation des législations des Etats membres de la Communauté européenne. Nous allons donc, [TVA-I-201 s.](#), étudier les différentes étapes de cette harmonisation.

### Section I Exigences de la construction européenne et fiscalité indirecte des Etats membres

**201** La Communauté économique européenne, au sens du **Traité de Rome du 25 mars 1957** qui l'a instituée, doit devenir un **Marché commun** dans lequel sont créées les conditions de fonctionnement d'un véritable marché intérieur, où le libre jeu de la concurrence peut s'établir.

L'article 3 du Traité prévoit en particulier « l'abolition entre les Etats membres des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux et l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché intérieur ».

Une économie de marché comme celle envisagée dans le cadre de la Communauté ne peut se réaliser sans créer tout d'abord les conditions nécessaires au libre jeu de la concurrence.

Parmi les prescriptions retenues pour parvenir à ce régime européen de concurrence, auquel le Traité fait confiance pour réguler le cours de l'économie, figurent en particulier : l'exclusion des aides susceptibles d'affecter les échanges entre les Etats membres (art. 92 à 94), la suppression des discriminations d'ordre fiscal (art. 95 à 97), enfin l'harmonisation des impôts indirects (art. 99) et le rapprochement éventuellement nécessaire des impôts directs (art. 100 à 102).

**203** C'est au regard de l'impératif de **suppression** de toutes les **distorsions** susceptibles de faire obstacle au libre jeu de la concurrence entre les Etats membres de la Communauté européenne, que s'analysent les problèmes posés par les taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, de par sa masse et du fait qu'il atteint la généralité des transactions commerciales et des services, l'impôt sur les affaires a une influence directe sur les prix des produits et des services. Impôt de consommation, il doit normalement satisfaire au principe de territorialité, c'est-à-dire qu'il est perçu au profit du pays de consommation ou de destination.

Dans l'attente de la mise en place du régime définitif reposant sur la taxation dans le pays d'origine ( [TVA-I-168-a](#)), l'application du principe susvisé implique la détaxation des produits expédiés et l'imposition des produits introduits.

Il importe donc de rechercher et de tendre vers l'égalisation de la charge fiscale entre produits nationaux et étrangers et de neutraliser l'incidence de cette charge sur les échanges intra-communautaires.

**208** Les palliatifs mis en oeuvre, conformément au Traité de Rome, pour neutraliser l'incidence de l'impôt sur les affaires sur les échanges intracommunautaires - application de taux moyens par produit ou groupe de produits pour les compensations aux frontières - s'avérant insuffisants et les manipulations dans le montant des taxes compensatoires constituant un élément d'incertitude dans les échanges, on se trouva conduit à examiner les possibilités de rapprocher les systèmes nationaux mêmes de taxes sur le chiffre d'affaires. C'est à la Commission de Bruxelles qu'il revint de rechercher les voies et moyens d'une harmonisation en la matière.

### Section II Adoption de la TVA par tous les Etats membres

**210** Les principaux inconvénients résultant de la diversité des législations applicables dans les Etats membres de la Communauté européenne en 1958 (taxe à cascade avec effet cumulatif ; taxe unique spéciale établie sur un produit ou un groupe de produits faisant l'objet d'un commerce distinct ; enfin, taxe unique générale atteignant la quasi-totalité des produits) pouvaient s'analyser ainsi :

- difficultés de l'application des taux moyens évoqués [TVA-I-208](#) ;
- encouragement à la concentration verticale (intégration) des entreprises inhérent aux systèmes à cascades ;
- obstacle à la libre circulation des produits constitué par le maintien des frontières fiscales ;
- complications qui, pour le commerce international, découlent de la multiplicité des régimes.

**211** Pour remédier aux inconvénients dus à la diversité des législations des Etats de la Communauté européenne en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et dans leur recherche d'un système pouvant être dans l'avenir, celui de ces divers Etats, les experts fiscaux envisagèrent d'abord la possibilité de remplacer le contrôle physique aux frontières par un contrôle comptable des exportateurs et des importateurs, dont les résultats seraient échangés entre les administrations. La lourdeur d'un tel système les amena rapidement à y renoncer et à étudier les diverses formes d'une **taxe unique générale**.

**212** En préalable à l'étude des formes diverses d'une taxe unique susceptible de s'appliquer dans tous les Etats membres de la Communauté européenne, furent dégagées les conditions générales auxquelles doit répondre, dans l'idéal, un système de taxes sur le chiffre d'affaires :

- rationalité financière, par obtention de recettes abondantes et constantes avec des taux aussi faibles que possible et des frais de perception peu élevés ;
- neutralité concurrentielle aussi bien sur le plan international que sur le plan national ;
- répercussion facile dans les prix ;
- influence sur la productivité.

On recherchera ensuite le régime qui satisferait, autant que possible, les principes retenus ci-dessus.

En fonction de ces données, divers systèmes de taxes uniques générales furent longuement étudiés par les experts fiscaux, dont les travaux, limités au plan technique, comportaient un choix limité. Ces études conduisirent à préconiser l'adoption de la TVA, l'exemple français décrit [TVA-I-7 s.](#) influençant certainement les travaux des experts.

## Les première et deuxième directives

### Contenu

**213** C'est le **11 avril 1967**, dix ans après la signature du Traité de Rome, que le Conseil de la Communauté économique européenne, s'appuyant notamment sur l'article 99 du Traité, adopta **deux directives** préconisant l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Nous verrons qu'ultérieurement, d'autres directives sont venues resserrer les règles de cette harmonisation : [TVA-I-250 s.](#)

**214** Les considérants de la **première directive** (reproduite dans notre Code pratique fiscal) constataient que l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires ne pouvait se faire que par l'abolition des taxes cumulatives à cascade et par l'adoption d'une TVA englobant, en principe, tous les stades de la production et de la commercialisation ainsi que le domaine des prestations de services.

Toutefois, il était admis qu'il faille procéder par étapes en raison des modifications considérables entraînées par l'harmonisation dans la structure fiscale des Etats membres et de ses conséquences dans les domaines budgétaire, économique et social.

Dans une première étape, il était prévu que le champ d'application de la TVA communautaire pourrait ne pas inclure le commerce de détail (faculté qui disparaîtra avec la décision du 21 avril 1970) et que les taux et les exonérations ne seraient pas harmonisés.

La date de mise en vigueur était laissée à la latitude des Etats, mais devait se situer avant le 1<sup>er</sup> janvier 1970 (la Belgique obtiendra le report de cette date au 1<sup>er</sup> janvier 1971 et l'Italie au 1<sup>er</sup> janvier 1973). Dès cette mise en vigueur, il ne fut plus admis de procéder à des compensations forfaitaires à l'importation et à l'exportation pour les échanges entre les pays membres.

**215** La **deuxième directive** du Conseil de la Communauté économique européenne développa, sur le plan de la technique fiscale, les principes généraux posés par la première ([TVA-I-214](#)). Cette directive, définit sur le plan communautaire les notions de : champ d'application, base d'imposition, taux, exonérations, déductions, obligations des redevables, etc.

Comme la première, la deuxième directive constituait une « loi cadre » devant être traduite par les Etats membres sur le plan national par voie législative ou réglementaire, selon les impératifs constitutionnels.

**216** En la forme, la deuxième directive était complétée de deux annexes en faisant partie intégrante et ayant même valeur juridique qu'elle :

- **l'annexe A** donnant les mesures d'interprétation nécessaires et prévoyant des dispositions dérogatoires facultatives pour les Etats ;
- **l'annexe B** fixant la liste des prestations de services pour lesquelles les règles posées par la directive étaient impératives et les exonérations à éviter dans toute la mesure du possible.

**217** Du fait du maintien « provisoire » des frontières fiscales, la deuxième directive permettait de laisser subsister certaines différences de modalité d'application de la TVA dans les Etats membres (faculté de restreindre le champ d'application de la TVA jusqu'au stade du commerce de gros inclus, d'appliquer aux petites entreprises un régime particulier ; large autonomie dans le domaine des taux...).

**223** En définitive, les lignes générales tracées par les deux directives de 1967 laissaient subsister des possibilités d'adaptation (subordonnées à une procédure de consultation de la Commission).

### Application

**229** En pratique, l'application des première et deuxième directives communautaires s'avéra difficile (nécessité de la prise les 9 décembre 1969, 20 décembre 1971 et 4 juillet 1972, des troisième, quatrième et cinquième directives CEE pour différer l'introduction de la TVA en Belgique et en Italie). Toutefois, à compter du **1<sup>er</sup> avril 1973** (au plus tard), des systèmes de TVA - s'inspirant sous des formes diverses de la deuxième directive mais présentant tous certains caractères originaux - étaient entrés en vigueur dans chacun des neuf Etats membres de la CEE (six Etats originaires et trois nouveaux adhérents) à savoir, outre la France :

- le Danemark : le 3 juillet 1967 ;

- la République fédérale d'Allemagne : le 1<sup>er</sup> janvier 1968 ;
- les Pays-Bas : le 1<sup>er</sup> janvier 1969 ;
- le Luxembourg : le 1<sup>er</sup> janvier 1970 ;
- la Belgique : le 1<sup>er</sup> janvier 1971 ;
- l'Irlande : le 1<sup>er</sup> novembre 1972 ;
- l'Italie : le 1<sup>er</sup> janvier 1973 ;
- la Grande-Bretagne : le 1<sup>er</sup> avril 1973.

### Mise en place de la TVA dans les nouveaux Etats membres

#### Grèce

**230** La Grèce, devenue membre de la CEE à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1981, disposait, aux termes du traité d'adhésion, d'un délai de trois ans pour mettre en place un système de TVA. Deux directives du Conseil du 19 décembre 1983 (JOCE L/360 du 23 décembre 1983) et du 16 juin 1986 (JOCE L/164 du 20 juin 1986) ont permis à la République hellénique de bénéficier d'un délai supplémentaire de trois ans pour introduire la TVA dans sa législation, délai expirant le 31 décembre 1986.

Depuis le **1<sup>er</sup> janvier 1987**, le système commun de la TVA est applicable en Grèce.

#### Portugal

**231** Avant même d'entrer dans la CEE, le Portugal s'était doté d'un système de TVA. Un décret-loi du 26 décembre 1984 avait en effet décidé l'introduction de la TVA au Portugal. Ce système, qui devait s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1985, n'a pu en fait entrer en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 1986.

Conformément à l'acte d'adhésion, la République portugaise avait été autorisée à différer, **jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1989**, l'application du système commun de TVA. Pendant la durée de la période dérogatoire, le Portugal était assimilé à un **pays tiers** au regard notamment de la sixième directive du 17 mai 1977 (règles communes de la TVA), de la huitième directive (modalités de remboursement de la taxe aux assujettis non établis à l'intérieur du pays), de la dixième directive (régime d'imposition des locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport).

Le fait que le Portugal ait mis en application au 1<sup>er</sup> janvier 1986 la TVA n'avait pas modifié cette situation.

*Inst. 20 février 1986, 3 A-4-86.*

#### Ndlr :

1. La France avait toutefois admis de considérer le Portugal comme un pays membre au regard du **remboursement huitième directive** dès 1988.
2. Une instruction du 18 janvier 1989 (3 A-1-89) avait précisé les conséquences résultant en droit français de l'application du système commun de TVA au Portugal au 1<sup>er</sup> janvier 1989 et avait prévu des mesures transitoires.

#### Espagne

**232** La loi du 2 août 1985 a introduit la TVA en Espagne à compter du **1<sup>er</sup> janvier 1986**.

Le régime de cette taxe est calqué sur le modèle européen issu de la sixième directive.

Une instruction du 20 février 1986 (3 A-4-86) avait prévu des mesures transitoires au regard du droit français à la suite de l'introduction du système commun de TVA en Espagne.

#### Allemagne réunifiée

**233** Depuis le **3 octobre 1990**, date de l'inclusion dans le territoire de la République fédérale d'Allemagne des Länder de l'ancienne République démocratique allemande, ces territoires font partie intégrante de la Communauté européenne. Des mesures transitoires au regard du droit français avaient été prévues par une instruction du 5 novembre 1990 (3 A-16-90).

#### Autriche, Finlande et Suède

**234** La sixième directive 77/388/CEE modifiée du 17 mai 1977 est applicable, depuis le **1<sup>er</sup> janvier 1995**, sur le territoire de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède qui ont adhéré à la Communauté européenne à compter de cette date.

Une instruction du 6 mars 1995, 3 A-4-95 (non reproduite ici) a commenté les conséquences de cette adhésion au regard du droit français et a prévu des dispositions transitoires.

Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, Slovaquie, Slovénie et République tchèque

**235** Depuis le 1<sup>er</sup> mai 2004, Chypre, l'Estonie, la Hongrie, la Lettonie, la Lituanie, Malte, la Pologne, la Slovaquie, la Slovénie et la République tchèque ont intégré l'Union européenne. Ces dix nouveaux Etats membres sont tenus, depuis cette date, d'appliquer le système commun de la TVA issu de la sixième directive modifiée, tant dans les échanges avec les autres Etats membres que dans les opérations réalisées entre eux. Ils ont toutefois obtenu, sur certains points (taux, transports...), des dérogations qui résultent, pour la plupart, de l'acte d'adhésion de ces pays à l'Union européenne. Des mesures transitoires (non expressément transposées en droit français) ont été prévues dans l'acte d'adhésion modifiant à cet égard l'article 28 septies de la sixième directive.

### Section III Uniformisation de l'assiette de la TVA dans les Etats membres : la sixième directive

**250** La deuxième directive ( [TVA-I-215 s.](#)) contenait une invitation à aller, une fois franchie l'étape de l'adoption de la TVA par tous les Etats membres, plus loin dans le processus d'harmonisation. Elle n'aurait peut-être pas été rapidement suivie d'effets si une décision prise par le Conseil le 21 avril 1970 n'avait prévu de remplacer les contributions financières versées par les Etats par des ressources propres obtenues par application d'un taux commun à une « assiette déterminée d'une manière uniforme selon les règles communautaires ». C'est dans cette perspective que, le **17 mai 1977**, le Conseil, après de difficiles négociations, adopta le texte de la sixième directive européenne 77/388/CEE. Cette dernière, qui s'est substituée à la deuxième directive de 1967, comporte toutes les dispositions que l'on peut trouver dans les législations nationales de la TVA. A l'exception des taux (pour partie), chacune des approches de celle-ci - champ d'application, assiette au sens strict, déductions, etc. - contribue en effet à définir la véritable assiette de la taxe.

#### **250 s. Harmonisation européenne - Refonte de la 6e directive**

Directive 2006/112/CE du 28-11-2006 [FR 1/07 inf. 6 p. 34](#)

**251** La Commission européenne a présenté le 15 avril 2004 une **proposition** de directive relative au système commun de TVA (COM(2004)246) qui a pour objet de **refondre la sixième directive** 77/388/CEE du 17 mai 1977.

Depuis son adoption, la sixième directive a subi de nombreuses modifications, notamment lors de la mise en place du régime transitoire de taxation des échanges intracommunautaires, qui nuisent à la lisibilité de la directive.

La Commission européenne propose donc d'abroger la sixième directive et de la remplacer par un nouvel acte juridique modelé sur la directive en vigueur.

Afin de donner une image complète de la législation en matière de TVA, ce nouvel acte **intégrerait** également les **dispositions** relatives à la législation communautaire en matière de TVA qui sont **actuellement contenues dans d'autres actes** juridiques.

Le nouvel acte inclurait notamment certaines dispositions figurant actuellement dans d'autres directives relatives à la TVA ainsi que toutes les **dérogations** obtenues par les différents Etats membres, lors de leur adhésion, en matière de TVA (taux, exonération...) et qui ne sont reprises actuellement que dans les actes d'adhésion respectifs.

Le nouvel acte ne reprendrait pas les **dispositions** devenues **obsolètes**, car n'étant plus appliquées ou ayant épuisé leurs effets, ainsi que les **dispositions** n'ayant **pas de lien direct avec la TVA**.

Par ailleurs, les **dispositions du régime de base** qui demeurent **en vigueur mais** qui ne sont **pas applicables** pendant la **durée du régime transitoire** seraient également éliminées. Le régime transitoire, mis en place le 1<sup>er</sup> janvier 1993 (art. 28 bis et suivants de la sixième directive) et qui remplace actuellement le régime de base initialement prévu par la sixième directive, reprend en effet certaines dispositions de ce régime de base. Ces dispositions font donc double emploi puisqu'elles figurent, d'une part, dans le régime de base non appliqué actuellement (notamment aux articles 16, 17, 21 et 22) et, d'autre part, dans le régime transitoire (notamment aux articles 28 quater, 28 septies, 28 octies et 28 nonies).

L'élimination de ces dispositions entraînerait la **modification de la structure** du texte : afin d'assurer une meilleure lisibilité, les dispositions transitoires seraient en effet mises en lieu et place des dispositions de base qu'elles remplacent.


Certaines dispositions trop longues et trop complexes seraient également adaptées. Ainsi, les 53 articles actuels seraient transformés en 402 nouveaux articles plus courts afin de permettre une meilleure compréhension.

Enfin, toujours pour une meilleure lisibilité du texte, des adaptations rédactionnelles et des modifications de structure seraient effectuées et les recours aux références à d'autres articles ou à d'autres actes seraient limités.

Cette proposition de refonte devra, pour entrer en vigueur, être adoptée par le Conseil à l'unanimité après l'avis du Parlement européen et du Comité économique et social européen.


**252** En ce qui concerne l'**effet des directives en droit interne** : voir [CONT-I-35400 s.](#)

## **A. Contenu de la sixième directive**

- 270**  Le texte de la sixième directive et de ses annexes étant reproduit intégralement dans notre Code pratique fiscal, on se bornera, dans les développements figurant [TVA-I-275 s.](#), à quelques observations sur son contenu.


Rappelons par ailleurs que nous donnons [TVA-I-479 s.](#) plusieurs solutions, notamment des décisions de la Cour de justice des Communautés européennes, concernant l'interprétation à donner de certains des articles de la sixième directive.

### Champ d'application


- 275**  La sixième directive (qui ne retient pas la notion d'affaires) prescrit d'y inclure l'**ensemble des activités économiques**. Au nombre de celles-ci figurent, expressément citées, les activités extractives, agricoles et libérales (le principe d'assujettissement des activités libérales est toutefois tempéré par les exonérations admises).

Cette approche « globaliste » conduit à faire de toute personne accomplissant de façon indépendante une des activités situées dans le champ d'application de la taxe un « assujetti ». Il en est ainsi même si cette personne ne réalise que des opérations exonérées. Seuls les salariés et les collectivités publiques (pour partie) se situent hors champ d'application.

### Territorialité


- 280**  Il s'agit là d'un domaine dans lequel la nécessité d'**éviter des doubles impositions** ou des non-impositions exigeait la détermination de principes obligatoirement et immédiatement applicables. Sont à remarquer les règles relatives à l'imposition des prestations de services. Le principe posé par la sixième directive est que le lieu d'une prestation est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation est rendue. La portée de cette règle se trouve toutefois diminuée de manière importante par l'existence de divers autres critères de localisation : lieu d'exécution, d'utilisation de la prestation, d'établissement ou d'identification de son bénéficiaire...

### Assiette


- 285**  La base d'imposition à la TVA comprend tout ce qui constitue la **contrepartie obtenue ou à obtenir** au titre de l'opération considérée, y compris les subventions directement liées au prix de celle-ci. Sont à y inclure les impôts, droits, prélèvements et taxes - à l'exception de la TVA elle-même - ainsi que les frais accessoires demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur (mais non les escomptes, ristournes et rabais).

S'agissant des livraisons à soi-même, la base d'imposition est constituée par le prix d'achat ou de revient (à l'exception des services, retenus pour leur valeur normale).


### Exigibilité

- 290**  La sixième directive dissocie les notions de fait générateur (fait par lequel sont réunies les conditions nécessaires pour l'exigibilité) et d'**exigibilité** (droit que le Trésor peut faire valoir à partir d'un moment donné).


### Régime des déductions

- 295**  Le droit à déduction est fondé sur la qualité d'assujetti. Les modalités d'encadrement de ce droit font appel aux notions d'affectation, de prorata, de régularisations, etc.

### Taux


- 300**  A l'origine, la sixième directive ne contenait que peu d'éléments en matière de taux. Les Etats membres étaient ainsi libres de fixer à leur gré le niveau des taux d'une part, les opérations auxquelles ils s'appliquent d'autre part.

Par la suite, la marge de manoeuvre des Etats membres a été restreinte, notamment en matière de taux réduits.

- 305**  En ce qui concerne les **taux applicables** dans les différents Etats de la Communauté européenne : voir [TVA-I-570 s.](#)





## B. Adaptation des législations nationales à la sixième directive

**330**  Fixé d'abord au 1<sup>er</sup> janvier 1978, le délai à l'expiration duquel les législations des Etats membres de la Communauté européenne devaient être adaptées à la sixième directive, a ensuite été reporté au **1<sup>er</sup> janvier 1979** (neuvième directive du 26 juin 1978).

A cette date toutefois, certains Etats n'avaient pas encore procédé aux aménagements nécessaires.

### Adaptation en France


**340**  Comme nous l'avons vu [TVA-I-145 s.](#), à travers l'étude de l'évolution de la TVA en France, la mise en conformité de la législation française concernant cette taxe à la sixième directive communautaire a fait l'objet des articles 24 à 49 de la loi 78-1240 du 29 décembre 1978 (Loi de finances rectificative pour 1978), publiée au JO du 30 décembre 1978 (p. 4385 à 4393) et entrée en vigueur le **1<sup>er</sup> janvier 1979**, complétée par plusieurs décrets dont notamment les décrets 79-1163 ([TVA-I-172](#)) et 79-1164 ([TVA-I-161](#)) du 29 décembre 1979.

**350**  Le régime transitoire de TVA intracommunautaire résultant de la directive 91/680 du 16 décembre 1991 et applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993 a été transposé en droit interne par la loi 92-677 du 17 juillet 1992 qui a modifié de nombreux articles du CGI relatifs à la TVA.

Les dispositions de la directive du 16 décembre 1991 ont été complétées par deux directives de simplification :

- la directive 92/111/CEE du 14 décembre 1992 transposée dans notre législation - à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993 - par les lois 93-1352 et 93-1353 du 30 décembre 1993 ;
- la directive 95/7/CE du 10 avril 1995 transposée en droit français, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1996, par la loi 95-1347 du 30 décembre 1995.

### Adaptation dans les Etats membres autres que la France

**365**  Indépendamment de la France, avaient, à la date du **1<sup>er</sup> janvier 1979**, pris les mesures nécessaires pour mettre leur système de TVA en conformité avec la sixième directive les **quatre Etats** suivants : Belgique, Danemark, Pays-Bas et Royaume-Uni.

Dans les **quatre autres** Etats membres, la mise en application des prescriptions de la sixième directive s'est faite, selon nos renseignements, aux dates suivantes :

- Irlande : 1<sup>er</sup> mars 1979 ;
- Italie : 1<sup>er</sup> avril 1979 ;
- Allemagne fédérale et Luxembourg : 1<sup>er</sup> janvier 1980.

**367**  Pour les Etats devenus membres de la Communauté européenne après le 1<sup>er</sup> janvier 1979, voir :  
 - pour la **Grèce**, le **Portugal**, l'**Espagne**, l'**Autriche**, la **Finlande** et la **Suède** : [TVA-I-230 s.](#) ;  
 - pour **Chypre**, l'**Estonie**, la **Hongrie**, la **Lettonie**, la **Lituanie**, **Malte**, la **Pologne**, la **Slovaquie**, la **Slovénie** et la **République tchèque** : [TVA-I-235](#).

## Section IV Poursuite de l'harmonisation des régimes de TVA au sein de la Communauté européenne

**370** La sixième directive s'est trouvée modifiée ou complétée à la suite de l'adoption d'autres directives européennes intéressant des **points particuliers** du régime de la TVA.

**371** L'article 7 A du traité de Rome instituant la Communauté européenne définit le **marché intérieur** comme « un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée... ». La réalisation du marché intérieur impliquait l'abolition des frontières fiscales et des formalités douanières entre les Etats membres. Modifiant largement la sixième directive du 17 mai 1977, la **directive 91/860/CEE du 16 décembre 1991** a eu précisément pour objet de fixer les règles permettant la suppression, au 1<sup>er</sup> janvier 1993, de tout contrôle ou formalité à finalité fiscale lors du passage des frontières intracommunautaires, en mettant en place un **régime transitoire de TVA intracommunautaire** ([TVA-I-168-a](#)).

Les dispositions de la directive du 16 décembre 1991 ont été complétées par deux autres **directives** - 92/111/CEE du **14 décembre 1992** et 95/7/CE du **10 avril 1995** - qui, modifiant à nouveau la sixième directive, ont apporté diverses **mesures de simplification** à ce régime transitoire.

**372** La **septième directive** 94/5/CE du 14 février 1994 a prévu - à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995 - un régime particulier pour les **biens d'occasion**, les **oeuvres d'art**, les **objets de collection ou d'antiquité**.

**373** Le 6 décembre 1979, le Conseil des Communautés européennes a adopté la **huitième directive** TVA 79/1072/CEE. Cette directive, dont le texte figure [TVA-I-600](#), fixe le principe et les modalités générales du **remboursement** de la **TVA** supportée dans un Etat membre par un **assujetti établi dans un autre Etat membre**. La procédure de remboursement ainsi définie est en vigueur dans tous les Etats membres de la

Communauté européenne.

Elle permet aux entreprises françaises d'obtenir le remboursement de la TVA étrangère supportée dans d'autres Etats de la Communauté en présentant à l'administration de ces Etats une **attestation** d'assujettissement en France, délivrée par le service local des impôts. Nous récapitulons [TVA-I-1000 s.](#) les procédures à suivre dans chacun des pays partenaires de la France au sein de la Communauté européenne. En ce qui concerne le **remboursement** de la **TVA** supportée par des **assujettis** établis **en dehors de la Communauté**, une treizième directive visant à en harmoniser les règles a été adoptée ( [TVA-I-376](#)).

Pour ce qui est de la procédure de **remboursement** de la **TVA française** aux **entreprises étrangères** (établies ou non dans la Communauté européenne) : voir [TVA-III-6500 s.](#)

Les conditions d'obtention du remboursement de taxe dont peuvent bénéficier les **établissements français d'un siège étranger** sont analysées [TVA-III-8020 s.](#)

**374** Une **dixième directive** CEE, adoptée le 31 juillet 1984, est venue modifier les règles de territorialité applicables aux **locations de biens meubles corporels** telles que fixées par la sixième directive du 17 mai 1977.

Ainsi, pour les locations de **biens autres que les moyens de transport**, le critère du lieu d'utilisation est remplacé par les critères applicables aux prestations « immatérielles ».

Le régime des locations de moyens de transport est resté, pour sa part, inchangé.

**375** Une **onzième directive**, en date du 26 mars 1980, a **ajouté les DOM** à la liste des territoires nationaux **exclus du champ d'application du régime commun de TVA** figurant à l'article 3 de la sixième directive du 17 mai 1977.

Cette exclusion a été confirmée par l'article 1<sup>er</sup> de la directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991 qui a réécrit l'article 3 de la sixième directive.

**376** Une **treizième directive** 86/560/CEE, en date du 17 novembre 1986, a fixé les modalités de **remboursement de la TVA** supportée dans un Etat membre de la Communauté européenne par des **assujettis non établis sur le territoire de la Communauté**.

Le texte de cette directive est reproduit intégralement [TVA-I-700](#).

**377** Une **dix-huitième directive** 89/465/CEE, adoptée le 18 juillet 1989, a supprimé certaines **dérogations à la sixième directive** (visées dans les annexes E et F de la sixième directive) qui permettaient aux Etats membres - à titre transitoire - de taxer certaines opérations normalement exonérées en vertu de la sixième directive ou d'exonérer certaines opérations normalement taxables.

**378** La directive 92/77/CEE du 19 octobre 1992 relative au rapprochement des **taux** de TVA a retenu le principe d'un taux normal minimum de 15 % et de taux réduits qui ne peuvent être inférieurs à 5 %.



L'article 1<sup>er</sup> de la directive 96/95/CE du Conseil du 20 décembre 1996 prévoit ainsi qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1997 et jusqu'au 31 décembre 1998, le taux normal ne peut être inférieur à 15 % et que les taux réduits ne peuvent être inférieurs à 5 %.

La durée d'application de la **limite de 15 %** pour le **taux normal** a été **reconduite** plusieurs fois :

- du 1<sup>er</sup> janvier 1999 au 31 décembre 2000 par l'article 1<sup>er</sup> de la directive 1999/49/CE du Conseil du 25 mai 1999 ;

- du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2005 par l'article 1<sup>er</sup> de la directive 2001/4/CE du Conseil du 19 janvier 2001 (JOCE du 24 p. 17).

Par ailleurs, en ce qui concerne les secteurs de la **floriculture** et de l'**horticulture**, la directive 96/42/CE du Conseil du 25 juin 1996 (JOCE L 170/34 du 9 juillet 1996), modifiant les articles 12 et 28 de la sixième directive, autorise les Etats membres à appliquer un taux réduit, pendant la période d'application du régime transitoire de taxation des échanges entre les Etats membres, « aux livraisons de plantes vivantes et autres produits de la floriculture (y compris les bulbes, les racines et produits similaires, les fleurs coupées et les feuillages pour ornement), ainsi qu'aux livraisons de bois de chauffage ».

La décision de la France d'appliquer le taux réduit de 5,5 % aux produits de l'horticulture à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995 a donc été validée.

**378** **Harmonisation européenne - Taux - Niveau minimum du taux normal à compter du 1-1-2006 et jusqu'au 31-12-2010**

Directive 2005/92/CE du 12-12-2005 art. 1 [BF 2/06 inf. 125](#)

**379** La directive 98/80/CE, adoptée le 12 octobre 1998, prévoit la mise en place au 1<sup>er</sup> janvier 2000 d'un régime particulier pour les opérations portant sur l'**or d'investissement**. Ce régime est caractérisé par une large exonération mais laisse place à des possibilités de taxation sur option.

**380** La directive 1999/59/CE du 17 juin 1999 prévoit l'application, aux **services de télécommunication**, des règles de territorialité prévues pour les prestations immatérielles.

**381** La directive 1999/85/CE du 22 octobre 1999 prévoit la possibilité d'appliquer à titre expérimental un **taux réduit** de TVA sur certains **services à forte intensité de main-d'oeuvre**.

**382** La directive 2000/65/CE relative à la détermination du redevable de la TVA, adoptée le 17 octobre 2000, supprime, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002, la possibilité pour un Etat membre d'exiger la désignation d'un **représentant fiscal** de la part des assujettis communautaires, ainsi que des assujettis des pays tiers ayant

conclu un accord d'assistance mutuelle, qui réalisent des opérations situées dans cet Etat sans y être établis.

**383** La directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001 a modifié la sixième directive en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la **facturation** en matière de TVA. Elle met en place un ensemble de règles communes auquel les Etats membres ont dû se conformer le 1<sup>er</sup> janvier 2004.

**384** La directive 2002/38/CE du 7 mai 2002 a modifié, en partie à titre temporaire, la sixième directive TVA (77/388/CEE) en ce qui concerne la **territorialité** applicable aux **services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique**. Cette directive est associée au règlement (CE) 792/2002, adopté à la même date, qui modifie, également à titre temporaire, le règlement (CEE) 218/92 relatif à la coopération administrative en matière de TVA en ce qui concerne les nouvelles mesures relatives au commerce électronique.

**385** La directive 2003/92/CE du 7 octobre 2003 modifie, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, les règles de **territorialité** applicables aux **livraisons de gaz et d'électricité** afin de faciliter le fonctionnement du marché intérieur. Ces règles ont pour objectifs d'éliminer les risques de double imposition, de non-imposition et de distorsion de concurrence entre les opérateurs économiques du secteur du gaz naturel distribué par voie de canalisation et celui de l'électricité.

**386** Une directive du Conseil 2004/7/CE du 20 janvier 2004 modifiant la sixième directive aménage la **procédure d'adoption des mesures dérogatoires** et met en place une procédure permettant l'adoption de règles d'application au niveau communautaire.

S'agissant du premier point, on rappelle que des mesures dérogatoires peuvent être accordées aux Etats membres par le Conseil, sur proposition de la Commission, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales (6<sup>e</sup> dir. art. 27). Le Conseil peut également autoriser un Etat membre à conclure des accords internationaux contenant des dérogations à la sixième directive (6<sup>e</sup> dir. art. 30). Dans ces deux cas, l'autorisation intervient en principe de manière formelle. Cependant, elle est réputée résulter d'une approbation tacite lorsque l'affaire n'a pas été évoquée devant le Conseil dans un délai de deux mois suivant la transmission par l'Etat membre à la Commission des éléments d'appréciation utiles. La directive du 20 janvier 2004 modifie les articles 27 et 30 de la sixième directive afin de **supprimer l'autorisation tacite** et d'**encadrer** la procédure d'adoption de l'autorisation dans des **délais stricts**. Ainsi, lorsqu'un Etat membre désire désormais obtenir une dérogation, il doit transmettre sa demande à la Commission, laquelle dispose de deux mois pour réclamer éventuellement des données complémentaires. Lorsqu'elle estime qu'elle dispose de toutes les données, elle en informe l'Etat membre concerné dans un délai d'un mois et transmet la demande aux autres Etats membres. La Commission dispose ensuite de trois mois pour présenter au Conseil soit une proposition d'autorisation soit une communication exposant les objections à la demande de dérogation. L'ensemble de la procédure doit en tout état de cause être achevé dans les huit mois de la réception par la Commission de la demande de dérogation. Par ailleurs, la directive du 20 janvier 2004 ajoute dans la sixième directive une **nouvelle procédure** permettant au Conseil d'**adopter des règles d'application au niveau communautaire**, dans le but d'assurer une mise en oeuvre plus uniforme dans les différents Etats membres des règles communautaires existantes. Il est créé à cet effet un nouvel article 29 bis dans la sixième directive, selon lequel le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrête les mesures nécessaires à l'application de la sixième directive. En pratique, le Conseil statuera sur les questions soulevées par la Commission ou les Etats membres dans le cadre du Comité TVA.

**386** **Harmonisation européenne - Règlement européen - Mesure d'exécution : interprétations de la 6e directive**  
Règlement CE/1777/2005 du 17-10-2005 [BF 1/06 inf. 105](#)

## Projets de directives ou de règlements

**390** Des propositions de directives (ou de règlements) ont été faites dans des domaines divers ( [TVA-I-379 s.](#)).

A noter que la Commission a **retiré**, en 1996, certaines de ses propositions de directives en matière de TVA sur lesquelles le Conseil ne s'était pas prononcé (JOCE C/2 du 4 janvier 1997).

Ont ainsi été retirées (outre la proposition de douzième directive : [TVA-I-379](#)) :

- la proposition de directive relative aux **transports de personnes** ;
- la proposition de directive relative au régime particulier des **petites et moyennes entreprises** ;
- la proposition de directive relative à la suppression de certaines **dérogations** prévues à l'article 28 paragraphe 3 de la sixième directive.

## Déduction

**391** Une **douzième directive** avait été proposée en vue d'harmoniser la liste des **dépenses n'ouvrant pas droit à déduction**, mais cette proposition a été **retirée** en 1996.

Ultérieurement, la Commission des Communautés européennes a présenté, **en 1998**, une **nouvelle proposition de directive** visant à harmoniser les dépenses exclues du droit à déduction (JOCE C/219 du 15 juillet 1998 p. 16).

Cette proposition de directive comportait en fait deux volets :

- le premier visait à simplifier la procédure de récupération de la TVA supportée par des assujettis



communautaires dans un Etat membre où ils ne sont pas établis, en leur permettant de déduire cette TVA dans un Etat membre où ils effectuent des opérations imposables ;

- l'harmonisation des dépenses exclues du droit à déduction constituait le second volet.

Devant l'impossibilité des Etats membres à s'entendre sur cette proposition de directive qu'ils trouvaient trop contraignante, la Commission a présenté, **en 2004**, une **nouvelle proposition de directive** qui prévoit une approche plus souple (COM(2004)728 final). Cette proposition envisage :

- non pas un alignement des règles concernant les exclusions du droit à déduction, mais seulement une harmonisation du champ des dépenses auxquelles les Etats membres pourraient appliquer (ce ne serait donc pas une obligation) les exclusions du droit à déduction ;  
 - de simplifier la procédure de remboursement « huitième directive » en prévoyant notamment la transmission des demandes par voie électronique.

## Taux

**392** La Commission européenne a présenté le 16 juillet 2003 une proposition de directive visant à **rationaliser** et à **simplifier** les règles applicables en matière de **taux réduits** de TVA au sein de l'Union européenne, en vue d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur et d'éviter de potentielles distorsions de concurrence (COM(2003)397 final) (voir [TVA-VIII-480](#)).

**393** **Harmonisation européenne - Proposition de directives ou de règlements** - Taux : Niveau minimum du taux normal à compter du 1-1-2006 et jusqu'au 31-12-2010  
 Proposition de directive 14-4-2005 COM(2005)136 final [BF 7/05 inf. 682](#)

**393** **Harmonisation européenne - Proposition de directives ou de règlements** - Taux réduits : dérogations temporaires en faveur des Etats ayant adhéré après le 1-1-1995  
 Proposition de directive 5-7-2007 COM (2007) 381 final [BF 10/07 inf. 963](#)

## Territorialité

**394** La Commission européenne a présenté le 8 février 2002 une proposition de directive visant à harmoniser davantage et à simplifier le régime particulier applicable aux **agences de voyages** prévu à l'article 26 de la sixième directive (voir [TVA-XV-4655 fv](#)).

**395** La Commission européenne a présenté le 23 décembre 2003 une proposition de directive visant à modifier le lieu d'imposition des **prestations de services** (voir [TVA-III-800 fv](#)).

**395-a** **Harmonisation européenne - Proposition de directive** - Lieu d'imposition de certaines prestations de services fournies aux non-assujettis  
[BF 10/05 inf. 927](#)

## Application des règles communes

**396** Dans le cadre de la procédure de l'article 29 bis de la sixième directive, qui permet au Conseil d'adopter des mesures d'application au niveau communautaire afin de **garantir une application plus uniforme** des règles communes en matière de TVA ([TVA-I-386](#)), la Commission a présenté le 25 octobre 2004 une proposition de règlement COM(2004)641 final/2 pour conférer force légale à certaines **interprétations** non contraignantes arrêtées par le Comité TVA. Ces interprétations concernent différents aspects de l'application de la sixième directive comme la définition de l'assujetti, le lieu des livraisons de biens et prestations de services, la base d'imposition, les exonérations, les régimes particuliers.

La Commission a repris des interprétations unanimement approuvées au sein du Comité TVA après avoir examiné si elles restaient valables. Dans la présentation de la proposition, la Commission rappelle que ces interprétations ont été élaborées dans le but de répondre à des questions d'application spécifiques soulevées par les Etats membres et précise qu'elles ne sont pas automatiquement transposables à d'autres cas similaires.

A titre d'**exemples**, voici quelques unes des dispositions de la proposition de règlement :

- définition de l'assujetti : les groupements européens d'intérêt économique (GEIE) qui effectuent à titre onéreux des livraisons de biens ou des prestations de services en faveur de ses membres ou de tiers doivent être considérés comme des assujettis à la TVA ;  
 - définition des services : la proposition définit comme une prestation de services la vente d'une option en tant qu'instrument financier ainsi que le simple assemblage d'une machine dont les pièces ont été fournies par le client ;  
 - lieu des opérations imposables : les règles à appliquer pour la détermination du lieu d'imposition dans des hypothèses spécifiques (livraison de machines avec assemblage, location de wagon de chemin de fer, organisation d'obsèques, octroi de droits de retransmission télévisée de matchs de football, traduction écrite...) sont précisées ;  
 - base d'imposition : la proposition indique que dans l'hypothèse où le prix global facturé au client reste inchangé quel que soit le mode de paiement mais qu'une commission est perçue en cas de paiement par carte de crédit ou de débit, la base d'imposition ne doit pas être réduite du montant de cette commission ;  
 - droit à déduction : les documents d'importation électronique peuvent être utilisés pour le droit à déduction

lorsqu'ils répondent aux même exigences que les documents imprimés ;  
- régime spécial des services fournis par voie électronique : la proposition précise notamment que la radiation de l'assujetti peut intervenir à tout moment au cours du trimestre suivant celui où les critères de radiation ont été satisfaits et que les montants figurant dans les déclarations effectuées au titre du régime ne peuvent pas être arrondis.

**397** **Harmonisation européenne - Proposition de directive** - Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale : modifications de la 6e directive

Proposition de directive 16-3-2005, COM(2005)89 final [BF 6/05 inf. 552](#)

**397** **Harmonisation européenne - Modification de la sixième directive** - Lutte contre l'évasion et la fraude fiscale

Directive 2006/69 du 24-7-2006 [BF 10/06 inf. 1019](#)

TVA (Taxe sur la valeur ajoutée) - Division I Généralités  
(c) 2007 Editions Francis Lefebvre