

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET LES FINANCES PUBLIQUES

RAPPORT PARTICULIER N° 6

Antoine Fouilleron
Auditeur à la Cour des comptes
Rapporteur

Juillet 2015

*(Ce rapport a été établi sous la seule responsabilité de son auteur.
Il n'engage pas le Conseil des prélèvements obligatoires).*

TABLE DES MATIERES

1. LA PART DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE DANS LE SYSTEME FRANÇAIS DE PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES EST EN DIMINUTION, MAIS SA CONTRIBUTION AU FINANCEMENT DE L'ÉTAT PROGRESSE	11
1.1. La part de la taxe sur la valeur ajoutée dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires a diminué de manière constante	11
1.1.1. <i>La taxe sur la valeur ajoutée représente près de 7 % du PIB et 15 % des prélèvements obligatoires en France</i>	<i>11</i>
1.1.2. <i>La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires diminue tendanciellement en France</i>	<i>11</i>
1.1.3. <i>À l'inverse, la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires a tendance à croître au sein de l'Union européenne et de l'OCDE.....</i>	<i>13</i>
1.1.4. <i>La TVA est très largement une ressource fiscale de l'État.....</i>	<i>19</i>
1.2. La taxe sur la valeur ajoutée représente plus de 60 % de la fiscalité indirecte	19
1.3. La taxe sur la valeur ajoutée représente près des deux tiers de la taxation de la consommation	21
1.3.1. <i>La TVA contribue à plus de 60 % aux taxes sur la consommation</i>	<i>21</i>
1.3.2. <i>La TVA représente les deux-tiers de la taxation implicite de la consommation.....</i>	<i>23</i>
1.4. La taxe sur la valeur ajoutée représente la moitié des recettes fiscales de l'État	26
1.4.1. <i>L'État bénéficie de 92 % de la recette nette de TVA.....</i>	<i>26</i>
1.4.2. <i>La TVA constitue désormais un véhicule budgétaire des relations financières entre l'État et la sécurité sociale</i>	<i>27</i>
1.4.3. <i>La part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État est croissante</i>	<i>33</i>
1.4.4. <i>Le rendement de la TVA est très dynamique sur longue période</i>	<i>36</i>
1.5. Synthèse de la première partie.....	39
2. LE RENDEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EST FORTEMENT LIE A L'ÉVOLUTION DE L'ACTIVITE, MAIS EST AFFECTE PAR UNE STRUCTURE DE TAXATION INSUFFISAMMENT EFFICACE.....	41
2.1. La prévision de la recette de TVA est déterminée par l'activité et l'évolution des emplois taxables	41
2.1.1. <i>La méthodologie de prévision de la TVA fait appel à l'observation de la comptabilité nationale</i>	<i>41</i>
2.1.2. <i>Les erreurs de prévision ne dépassent généralement pas 5 % et résultent principalement de l'évolution de l'activité en cours d'exercice.....</i>	<i>49</i>
2.2. Le taux normal apporte 84 % de la recette nette de TVA	59
2.3. Dix taux de TVA sont applicables en France	62
2.3.1. <i>Quatre taux généraux sont applicables en France continentale.....</i>	<i>62</i>
2.3.2. <i>Six taux territoriaux spécifiques sont applicables en Corse et en outre-mer.....</i>	<i>64</i>
2.4. Historiquement élevés, les taux français de TVA sont désormais inférieurs à la moyenne européenne	69
2.4.1. <i>Sur longue période, les taux de TVA ont eu tendance à baisser en France.....</i>	<i>69</i>

2.4.2.	<i>Les écarts de taux de TVA entre les principaux pays européens ont eu tendance à se réduire.....</i>	69
2.4.3.	<i>La France a beaucoup moins mobilisé la TVA en sortie de crise que la plupart des autres États européens et pays membres de l'OCDE.....</i>	72
2.4.4.	<i>L'augmentation du poids des taux réduits contribue à affaiblir le taux effectif de TVA</i>	75
2.5.	<i>Le rendement de la TVA est fragilisé par les baisses sectorielles ciblées et les dépenses fiscales.....</i>	78
2.5.1.	<i>Les baisses sectorielles de taux de TVA ont contribué à affecter le rendement de la TVA</i>	78
2.5.2.	<i>Les dépenses fiscales recensées relatives à la TVA représentent plus de 20 % de la totalité des dépenses fiscales</i>	81
2.5.3.	<i>Depuis 2001, le montant des dépenses fiscales de TVA a progressé de 4,4 % par an en moyenne</i>	83
2.5.4.	<i>70 % du volume des dépenses fiscales de TVA recensées concerne l'application de taux réduits.....</i>	84
2.5.5.	<i>Plus du tiers des dépenses fiscales de TVA concerne le secteur du logement</i>	85
2.5.6.	<i>La liste des dépenses fiscales relatives à la TVA manque de cohérence et n'est pas exhaustive</i>	87
2.5.7.	<i>Les mesures dérogatoires, y compris les dépenses fiscales, relatives à la TVA dépassent 47 Md€.....</i>	93
2.5.8.	<i>Plus de 60 % des dépenses fiscales de TVA est peu efficace ou inefficace.....</i>	94
2.5.9.	<i>La comparaison internationale des dépenses fiscales relatives à la TVA est délicate et incertaine</i>	96
2.6.	<i>Les remboursements de crédits de TVA progressent de manière plus dynamique que la recette nette</i>	99
2.7.	<i>Synthèse de la deuxième partie</i>	102
3.	LE POTENTIEL DE RENDEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE POURRAIT ETRE OPTIMISE	104
3.1.	<i>Le potentiel de rendement de la TVA est insuffisamment exploité.....</i>	104
3.1.1.	<i>Une diversité d'indicateurs de rendement de la TVA.....</i>	104
3.1.2.	<i>L'écart de TVA « subi » se situe aux environs de 15 Md€ en France.....</i>	109
3.1.3.	<i>Le potentiel de rendement de la TVA pourrait se situer entre 260 et 300 Md€, soit environ le double de sa recette actuelle</i>	112
3.2.	<i>L'élargissement de l'assiette du taux normal contribuerait à augmenter le rendement de la TVA</i>	117
3.2.1.	<i>L'élargissement de l'assiette de la TVA est recommandé dans le cadre du semestre européen</i>	117
3.2.2.	<i>La suppression de l'ensemble des taux réduits conduirait à une recette supplémentaire de 50 Md€</i>	118
3.2.3.	<i>La suppression de l'ensemble des taux réduits à rendement constant simplifierait la structure de taxation de la TVA et permettrait d'abaisser le taux nominal de 5 points.....</i>	119
3.2.4.	<i>La suppression du taux intermédiaire ou le relèvement du taux normal au niveau de la moyenne européenne auraient des rendements sensiblement proches.....</i>	121

3.2.5. <i>L'alignement du taux moyen pondéré français sur le taux moyen pondéré européen imposerait de majorer le rendement de la TVA de 1,5 point de PIB</i>	123
3.3. Une remise en cause de certains dispositifs dérogatoires peu justifiés permettrait d'améliorer le rendement de la TVA	123
3.3.1. <i>La suppression des dépenses fiscales pas ou peu efficaces augmenterait le rendement de la TVA de 11 Md€, soit un rendement équivalent à une hausse de 1,8 point du taux normal</i>	123
3.3.2. <i>La remise en cause de plusieurs exonérations n'est pas évaluable à ce stade en l'absence de données sur leurs coûts</i>	125
3.3.3. <i>Une division par deux du plafond de la franchise en base pourrait dégager, toutes choses égales par ailleurs, jusqu'à 2,4 Md€</i>	126
3.4. Synthèse de la troisième partie	128

SYNTHESE

La TVA occupe une place singulière dans les prélèvements obligatoires français. Elle est le **premier impôt et le deuxième prélèvement obligatoire en termes de rendement derrière les cotisations sociales**. Elle représente plus de 50 % des recettes fiscales de l'État et constitue la principale composante de la fiscalité indirecte et de la fiscalité de la consommation en France.

Cependant, malgré cette prédominance de la TVA dans le système fiscal français, **sa part dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires ne cesse de diminuer**, à l'inverse de la tendance observée en Europe et dans les pays de l'OCDE. La progression du taux de prélèvements obligatoires depuis les années 1970, particulièrement des prélèvements sociaux en raison de la hausse des besoins de financement des administrations de sécurité sociale, s'est faite sans recourir particulièrement à la TVA, contribuant ainsi à dégrader sa part relative.

Cette dégradation contraste avec la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État, qui a progressé au cours des années 2000 et dépasse désormais 50 %. Ceci résulte de trois facteurs. Tout d'abord, une réduction du périmètre des recettes fiscales de l'État consécutive à la compensation des transferts de compétence liée à l'acte II de la décentralisation et à l'augmentation des transferts de recettes au profit de la sécurité sociale. Ensuite, une légère dégradation du rendement des deux autres grands impôts d'État – l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés – liée à des allègements ou à des raisons conjoncturelles. Enfin, un effet de bascule des prélèvements frappant le travail vers la fiscalité de la consommation inaugurée en 2006 avec le transfert d'assiettes sectorielles de TVA, puis de fractions de TVA nette, qui a atteint 11,1 Md€ en 2015.

Le rendement de la TVA est déterminé principalement par le taux, l'assiette et les régimes de taxation incluant les mesures dérogatoires, dont les dépenses fiscales. Il dépend également de l'activité, du niveau et de la structure de la consommation qui sont analysés dans le cadre de la prévision de la recette de TVA.

Cette prévision fait appel à un modèle de simulation utilisé par la direction générale du Trésor (DG Trésor) fondé sur l'analyse de la structure de la consommation taxable dans les comptes nationaux. La DG Trésor assure donc un rôle central dans la prévision de la croissance spontanée de la TVA, même si d'autres directions du ministère des finances jouent un rôle important pour fiabiliser cette prévision macroéconomique et pour y adjoindre les autres facteurs d'évolution (mesures nouvelles, mesures de transfert, mesures de périmètre), notamment la direction de la législation fiscale (DLF), la direction générale des finances publiques (DGFIP), la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), ainsi que la direction du budget.

En moyenne, les écarts entre la prévision initiale de la loi de finances et la réalisation dépassent rarement les +/- 5 %. Cependant, l'analyse détaillée des écarts à la prévision montre des écarts beaucoup plus nets, jusqu'à une surestimation des recettes brutes de 10,8 % en 2008 ou de 5,5 % en 2012, qui tiennent en grande partie à l'évolution de l'activité en cours d'exercice, mais également à des sous-estimations initiales de coût des mesures nouvelles. L'évolution de la conjoncture et de l'assiette des emplois taxables ne détermine pas strictement l'évolution spontanée de la recette de TVA, puisque **le coefficient d'élasticité de la recette avec ces évolutions peut s'écarter assez nettement de l'unité, voire même être négatif comme en 2012 et en 2014**. Pour autant, en s'appuyant sur les

conclusions de Lafféter et Pak (2015) sur longue période, l'élasticité de la recette de la TVA à son assiette d'emploi taxable apparaît unitaire en valeur, mais supérieure à 1 en cas de choc sur l'activité. La TVA apparaît donc moins sensible au cycle économique que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont les élasticité au PIB en valeur sont respectivement de 1,65 et de 1,84.

Si le taux normal apporte environ 84 % de la recette nette, le système français de TVA se caractérise par sa complexité en termes de taux, puisque 14 taux sont applicables sur le territoire national, dont quatre en métropole et dix en Corse et en Outre-mer.

Sur longue période, les taux de TVA applicables en France, traditionnellement élevés, ont eu tendance à légèrement baisser, tandis que ceux des pays de l'OCDE et de l'Union européenne progressaient nettement, notamment depuis 2009 et la mobilisation de la TVA comme instrument de consolidation budgétaire. Même si le taux normal français (20 % en 2015) est désormais inférieur à la moyenne européenne (21,8 %), on peut néanmoins observer une **convergence implicite du taux normal des principales économies européennes entre 19 % et 21,5 %**.

La France se caractérise par **un écart entre le taux normal et le taux moyen pondéré¹ (15,4 % en 2014) plutôt élevé (4,6 points) traduisant une forte mobilisation des taux réduits en volume d'assiette et en niveau de taux**. La France a une assiette à taux normal représentant 65 % de l'assiette taxée globale, alors que cette assiette est de 81 % en Allemagne et de 75 % en moyenne européenne non pondérée. La France se situe à la 20^e position en termes de largeur de l'assiette taxée au taux normal.

Le rendement de la TVA est affecté par les baisses sectorielles ciblées et par les 41 dépenses fiscales recensées dans le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 pour un montant de 17,83 Md€. Ces dépenses fiscales, dont le volume a nettement progressé depuis le début des années 2000, sont concentrées sur l'application de taux réduits et bénéficient à plus du tiers au secteur du logement.

La liste et la valorisation des dépenses fiscales relatives à la TVA ne semblent ni cohérentes ni exhaustives. **Au total, on peut évaluer à environ 145 le nombre de mesures dérogatoires relatives à la TVA représentant (en fourchette basse) 47,6 Md€,** soit un montant cohérent avec le poids des dépenses fiscales dans les pays à structure de TVA très proche de la France, comme le Royaume-Uni, l'Italie et l'Espagne. Une évaluation systématique de l'ensemble des mesures fiscales dérogatoires relatives à la TVA devrait être réalisée par le Gouvernement dans le cadre d'une mise à jour du rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011.

Les remboursements de crédits de TVA connaissent une dynamique d'augmentation plus forte que celle de la recette nette. Ceci peut s'expliquer par la croissance de la valeur des exportations (exonérées de TVA) plus forte que celle des emplois taxables.

La TVA garde un potentiel théorique de rendement important, même si la mobilisation de ce potentiel, notamment à travers la remise en cause de certaines assiettes de taux ou de suppression de dépenses fiscales inefficaces, doit être mise en regard du niveau particulièrement important des prélèvements obligatoires en France.

Le potentiel de rendement de la TVA peut être déterminé à partir de plusieurs indicateurs calculés par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), la Commission européenne et par l'OCDE, qui présentent néanmoins, pour ces deux dernières, des fragilités au regard des données utilisées pour les calculer. Un premier indicateur, calculé par l'INSEE, illustre l'écart de TVA entre la TVA dont est théoriquement

¹ Le taux moyen pondéré de TVA correspond au rapport entre les recettes de TVA et l'assiette effectivement assujetties à la TVA.

redevable l'économie à législation constante et celle effectivement recouvrée sur l'économie. Cet écart s'élève à 12,6 Md€ en 2012 et 10,7 Md€ en 2013.

Selon une méthode similaire, **le cabinet CASE évalue, pour le compte de la Commission européenne, l'écart de TVA (*VAT gap*) à 14,1 Md€ en 2013**. Bien qu'important, cet écart « subi » de TVA est inférieur à la moyenne européenne.

Une partie de cet écart recouvre la fraude à la TVA, mais la corrélation entre le *VAT gap* et le poids de l'économie souterraine dans l'économie est incertaine pour les pays à niveau de *VAT gap* faible, comme la France.

Si le *VAT gap* ne calcule que l'écart de TVA à législation constante (à assiette et taux inchangés), le *VAT revenue ratio* (*VRR*) tend à déterminer le potentiel total de rendement théorique de la TVA en supposant la suppression de l'ensemble des taux réduits, des exonérations, la taxation de l'ensemble de la consommation et l'inclusion dans l'assiette des secteurs hors champ, comme le secteur public. Il permet de dégager le positionnement relatif de la France en comparaison internationale et son évolution dans le temps. **Selon le calcul réalisé par l'OCDE, la France affiche un coefficient de *VRR* de 0,48, signifiant que seuls 48 % du potentiel de la TVA fait l'objet d'une recette**. Sur longue période, le coefficient de *VRR* s'est nettement dégradé, passant sous le seuil de 50 % en 2008, sous le coup de mesures discrétionnaires de taux ou d'assiette et des dépenses fiscales. En effet, selon CASE (2014) pour la Commission européenne, **la composante discrétionnaire (*policy gap*) représente environ les trois-quarts de l'écart de potentiel total de rendement de la TVA**.

L'élargissement des assiettes de TVA, qui est recommandé à la France dans le cadre du semestre européen, est de nature à renforcer l'efficacité du rendement de la TVA.

Plusieurs pistes d'élargissement de l'assiette des taux sont analysées à titre exploratoire et sans prise en compte des effets sur le niveau global des prélèvements obligatoires, de structure du système socio-fiscal français et de bouclage macroéconomiques. Certaines de ces pistes conduiraient à majorer la recette de l'impôt, même si l'incidence sur le solde des administrations publiques serait moindre puisqu'une partie de la recette supplémentaire serait en réalité acquittée par les administrations publiques (de l'ordre de 15 % en moyenne).

Toujours à titre exploratoire, **la suppression de l'ensemble des taux réduits et l'élargissement de l'assiette du taux normal à celle des anciens taux réduits augmenteraient le rendement global de l'ordre de 50,4 Md€** (environ 43 Md€ de rendement supplémentaire net sur le solde des administrations publiques), soit 2,4 points de PIB.

Bien que n'apportant aucun rendement supplémentaire, **la suppression de l'ensemble des taux réduits et l'ajustement du niveau du taux normal à recette constante permettraient de simplifier la structure de taxation pour l'économie et de réduire le taux nominal de TVA à 15 %**.

La suppression du taux intermédiaire et son alignement sur le taux normal ou le relèvement du taux normal au niveau de la moyenne européenne (21,8 %) auraient des rendements proches, respectivement de +12,5 Md€ (+0,6 point de PIB) et de +11,3 Md€ (+0,5 point de PIB).

L'alignement du taux moyen pondéré de TVA en France (14,8 %) sur la moyenne européenne (17,9 %) conduirait à un rendement supplémentaire de 31 Md€ (+1,5 point de PIB) qui pourrait être atteint par la suppression du taux intermédiaire et par le relèvement du taux réduit et du taux normal.

La suppression des dépenses fiscales jugées pas ou peu efficaces par le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (élargies à deux nouvelles dépenses fiscales non classées par ce rapport), permettrait de majorer le rendement de la TVA de plus de 11 Md€, soit un rendement équivalent à une hausse de 1,8 point du taux nominal normal de TVA.

La remise en cause de plusieurs exonérations sectorielles pourrait également être envisagée de manière à élargir la base d'imposition de la TVA, mais n'a pas fait l'objet d'évaluation en l'absence de données suffisantes. Plus marginalement, une réduction des plafonds de franchise en base serait de nature à légèrement augmenter la recette de TVA, mais ce type de mesures pourrait présenter des effets économiques défavorables pour les microentreprises.

INTRODUCTION

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) occupe une place centrale dans les finances publiques. Elle est le deuxième instrument de prélèvements obligatoires après les cotisations sociales et le premier impôt en montant ; elle représente plus de la moitié des recettes fiscales de l'État et contribue, quoique plus marginalement, au financement des administrations de sécurité sociale.

Cette place centrale impose d'examiner plus en profondeur la réalité du principal objectif qui lui avait été initialement assigné : le rendement. Cette analyse peut être réalisée au moyen de plusieurs approches que le présent rapport s'efforce de mobiliser, sans prétendre à l'exhaustivité. Elle s'appuie sur une mise en perspective historique et géographique² de la place de la TVA dans le système de prélèvements obligatoires et des principaux déterminants de son rendement.

Trois grands axes d'analyse sont retenus constituant les trois parties du présent rapport.

Dans une première partie, ce rapport resitue la TVA dans le système français des prélèvements obligatoires, en analysant l'évolution de la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires, dans la fiscalité indirecte et de la consommation, avant d'aborder la place de la TVA dans le financement budgétaire des administrations publiques et principalement de l'État.

La deuxième partie est consacrée aux déterminants du rendement de la TVA et à sa prévision. Sont ainsi développés l'évolution des assiettes des taux et des niveaux de taux, les baisses sectorielles, les mesures dérogatoires et les dépenses fiscales de TVA, ainsi que les remboursements de crédits de TVA.

La troisième partie s'efforce de dresser un bilan du potentiel théorique de rendement de la TVA au moyen de plusieurs indicateurs d'écart TVA calculés par l'INSEE, la Commission européenne et l'OCDE, avant de présenter quelques pistes possibles d'amélioration du rendement de la TVA portant notamment sur le niveau des taux, leur champ d'application et les dépenses fiscales jugées peu efficaces.

² Principalement par l'utilisation de données issues de l'INSEE, d'Eurostat ou de l'OCDE.

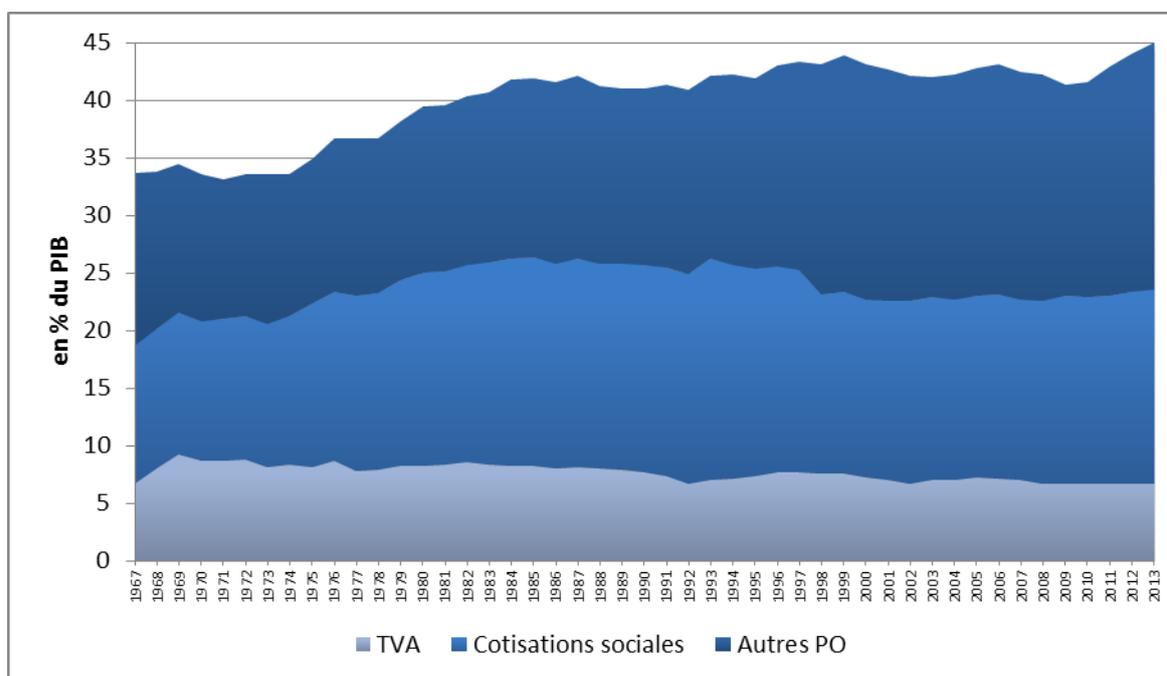
1. La part de la taxe sur la valeur ajoutée dans le système français de prélèvements obligatoires est en diminution, mais sa contribution au financement de l'État progresse

1.1. La part de la taxe sur la valeur ajoutée dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires a diminué de manière constante

1.1.1. La taxe sur la valeur ajoutée représente près de 7 % du PIB et 15 % des prélèvements obligatoires en France

La TVA nette des remboursements et dégrèvements atteint 6,9 % du PIB en 2014 et représente 15 % des prélèvements obligatoires et 21,4 % des prélèvements fiscaux. Avec une recette nette totale de 148,1 Md€ en 2014 en comptabilité nationale³ et une recette nette pour l'État de 138,35 Md€ en 2014, la TVA constitue la première recette fiscale en valeur, et le second vecteur de prélèvement obligatoire après les cotisations sociales.

Figure 1 : Décomposition des prélèvements obligatoires en France (1967-2013)



Source : OCDE, présentation du rapporteur.

1.1.2. La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires diminue tendanciellement en France

Sur la période allant de 1969 à 2014, la TVA n'a pas contribué à la croissance du taux de prélèvements obligatoires en France rapporté à la richesse nationale, puisque sa part dans le PIB a chuté de près de deux points sur la période, passant de 8,6 % du PIB en 1970 à 6,9 % en 2014.

³ Les différences de comptabilisation de la TVA entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité nationale sont présentées dans l'encadré n° 2 du présent rapport.

Figure 2 : Décomposition du taux de prélèvements obligatoires

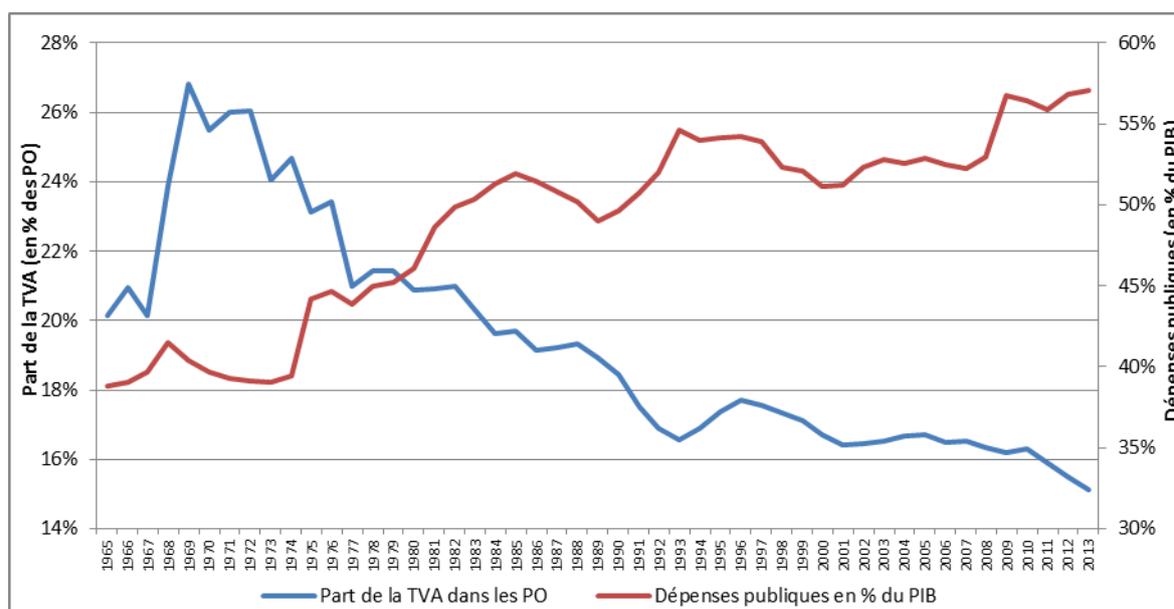
en % du PIB	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
TVA	8,6	8,1	8,2	8,2	7,6	7,3	7,2	7,2	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9
Cotisations sociales	12,4	14,2	16,8	18,1	18,1	18,0	15,5	15,8	16,1	16,2	16,5	16,8	17,0
Autres PO	12,1	12,6	14,4	15,6	15,3	16,6	20,4	19,8	18,7	19,9	20,7	21,4	21,0
Total	33,1	34,9	39,4	41,9	41	41,9	43,1	42,8	41,3	42,6	43,8	44,7	44,9

Source : OCDE, INSEE (base 2010), calculs du rapporteur.

La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires n'a cessé de décroître depuis son point haut de 1969 (26,8 %) pour atteindre 15,3 % en 2014, alors que le taux de prélèvements obligatoires en France progressait dans le même temps pour atteindre 44,9 % en 2014. Sur longue période, la contribution de la TVA au financement des administrations publiques a ainsi diminué de 10 points entre 1970 et 2014. Cela traduit une faible mobilisation de cet outil fiscal pour assurer les besoins de financement nouveaux des administrations publiques ou pour des fins de consolidation budgétaire.

En effet, la progression des dépenses publiques sur la période a majoritairement concerné les administrations de sécurité sociale entraînant de manière symétrique l'augmentation des prélèvements sociaux, tandis que la TVA est demeurée un instrument fiscal pas ou peu partagé par l'État.

Figure 3 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires (1965-2013)



Source : OCDE, présentation du rapporteur.

Le ressaut observable en 1995 et 1996, consécutif à l'augmentation de 2 points du taux normal a été suivi d'une baisse constante de la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires.

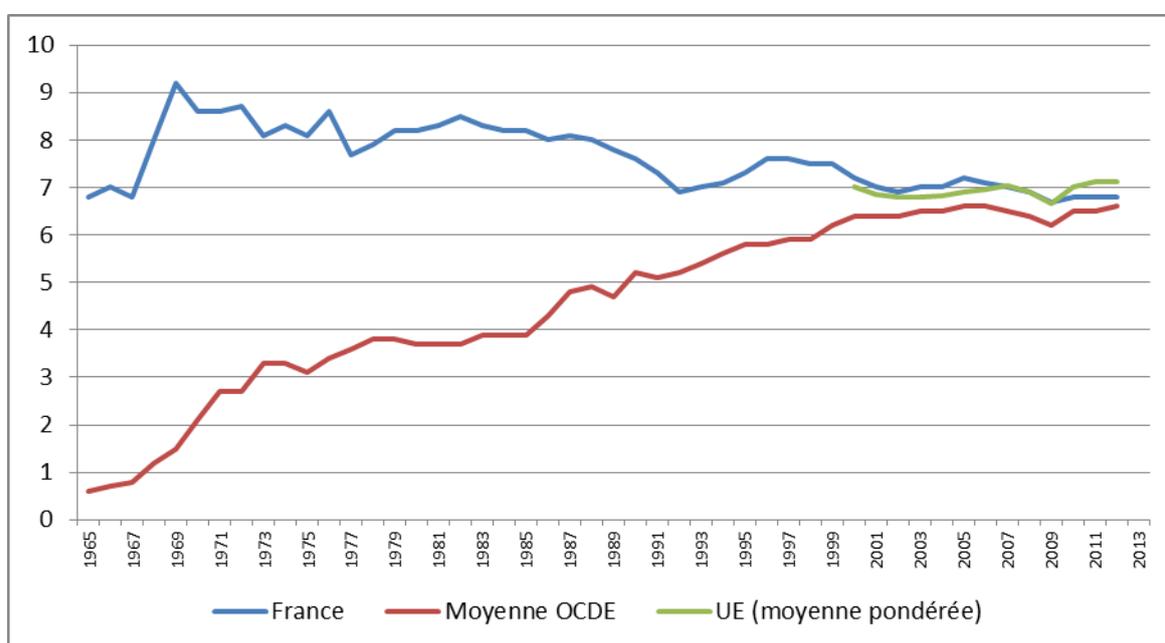
1.1.3. À l'inverse, la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires a tendance à croître au sein de l'Union européenne et de l'OCDE

1.1.3.1. Une part croissante de la TVA dans le PIB dans les autres pays industrialisés

Contrairement à la tendance baissière de la part de la TVA dans le PIB en France, le poids de la TVA dans la richesse nationale est en progression au sein de l'OCDE et au sein de l'Union européenne.

Sur le seul périmètre de l'OCDE, la généralisation quasi-complète de la TVA dans les années 1990 en remplacement d'anciennes taxes sur la consommation a contribué à accroître son poids dans les économies nationales. En moyenne, la TVA représente en 2012 6,6 % du PIB de l'OCDE, soit très légèrement en deçà de son poids en France (6,8 %).

Figure 4 : Part de la TVA dans le PIB



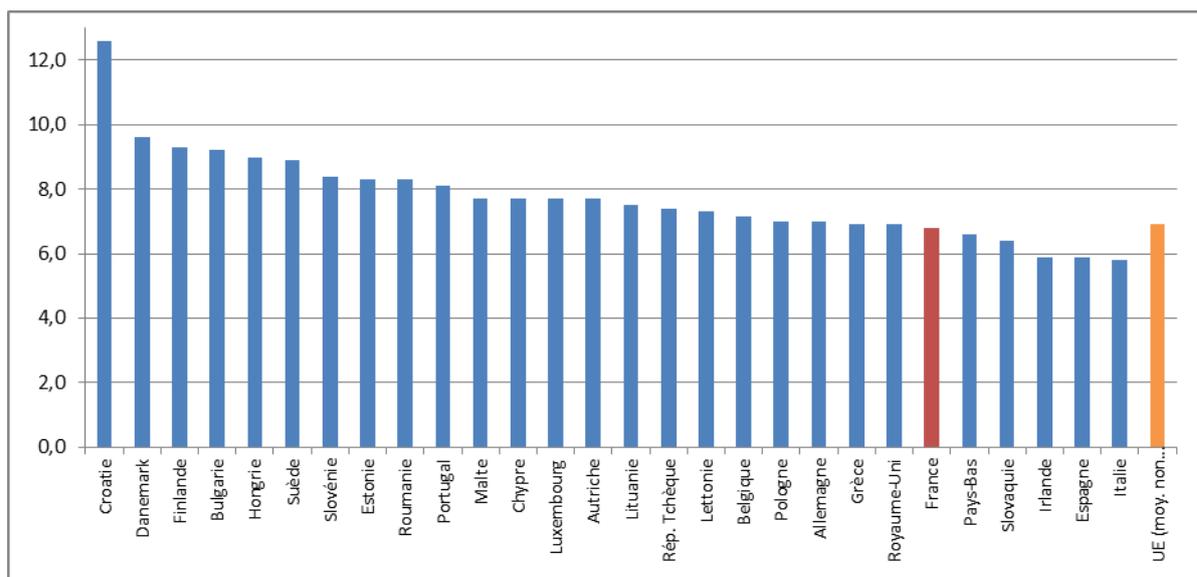
Source : OCDE (moyenne non pondérée), Eurostat, présentation du rapporteur.

Au sein de l'Union européenne, le poids de la TVA s'établit à 7,1 % du PIB en moyenne pondérée et 7,9 % du PIB en moyenne arithmétique en 2012. Cette part, qui était historiquement un peu plus faible qu'en France, excède désormais de 0,8 point de PIB la situation de la France. En effet, la part de la TVA dans le PIB a reculé de 0,4 point en France entre 2000 et 2012, alors qu'elle augmentait dans le même temps de 0,2 points au sein de l'UE 27. Bien qu'assez proche de la moyenne européenne, la France est désormais à la 23^e place en termes de poids de la TVA dans le PIB en 2013, selon l'exploitation des relevés de TVA opérée par la DG Trésor⁴.

Au sein de l'OCDE comme des États européens, la part de la TVA dans le PIB demeure systématiquement inférieure à 10 % (à l'exception de la Croatie : 12,5 % en 2013), même dans les États à haut niveau de prélèvements obligatoires. La part relative de la TVA apparaît généralement plus faible dans les pays à forte pression socio-fiscale en raison d'un mix socio-fiscal plus diversifié (*cf. infra*).

⁴ Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Figure 5 : Part de la TVA dans le PIB dans l'Union européenne en 2013



Source : Eurostat (base 2010), présentation du rapporteur.

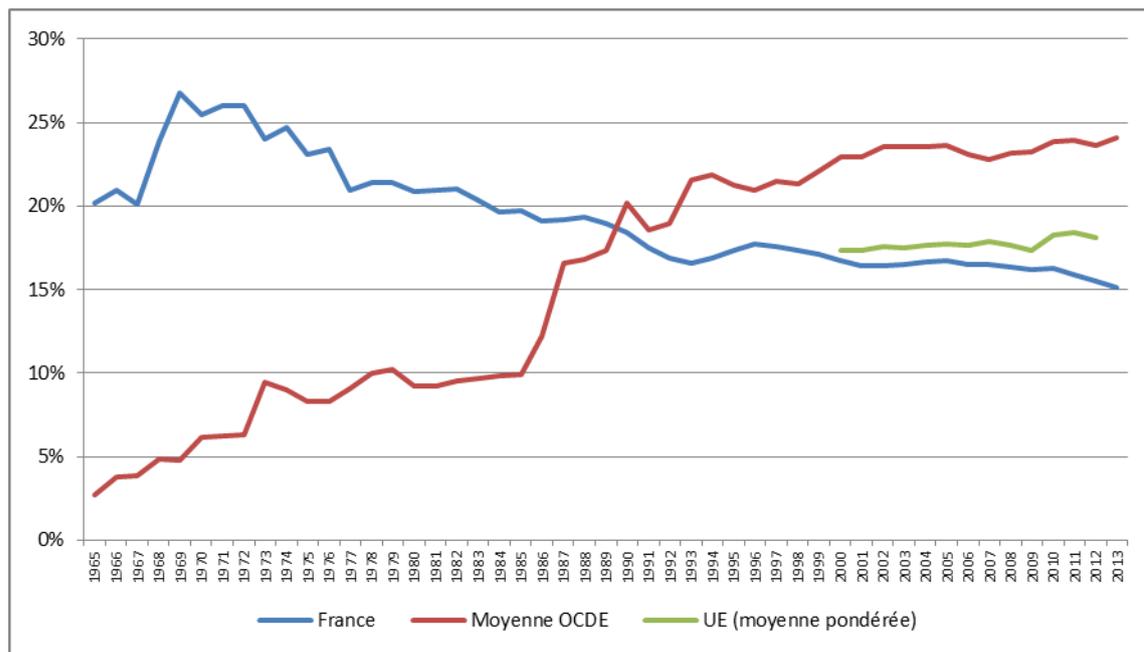
1.1.3.2. La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires connaît une progression encore plus nette dans les systèmes étrangers

La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires en France est passée de 26,8 % en 1969 à 14,4 % en 2013, selon une tendance inverse à celle constatée au sein de l'OCDE et au sein de l'Union européenne. Le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires au sein de l'OCDE a ainsi dépassé en 1990 celui constaté en France, pour s'établir à 24 % en 2013.

De manière assez stable depuis le début des années 2000, la TVA représente en effet près du quart des prélèvements obligatoires au sein de l'OCDE.

La part de la TVA dans les prélèvements obligatoires est légèrement plus faible en moyenne pondérée au sein de l'Union européenne en 2012 (18,1 %), mais cette proportion devrait croître eu égard à l'augmentation moyenne des taux de TVA en Europe entre 2013 et 2015.

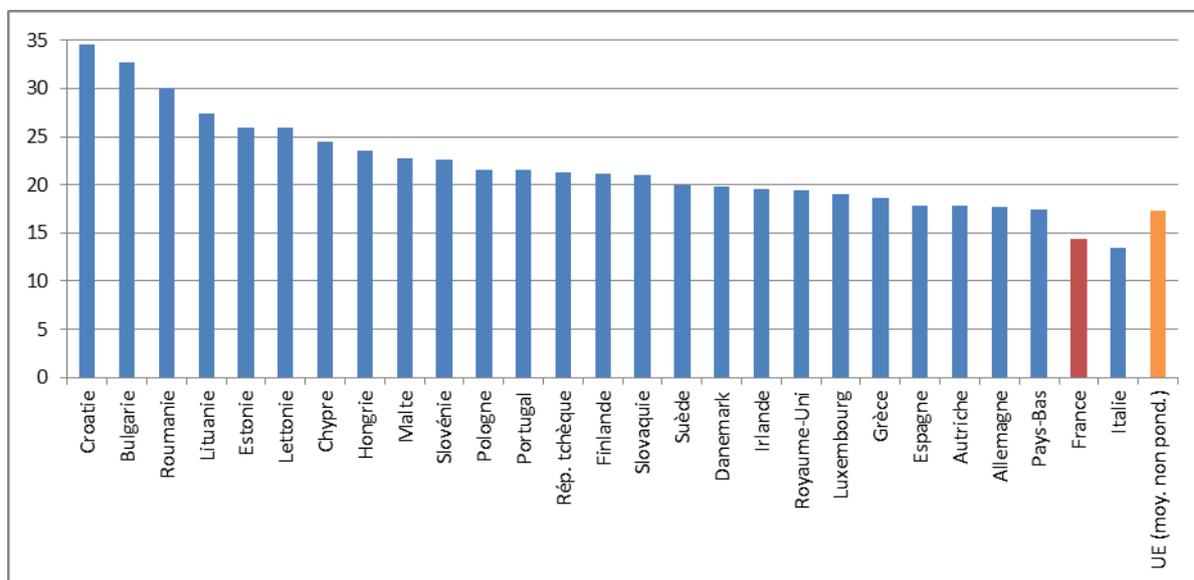
Figure 6 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires



Source : OCDE, Eurostat (base 2010), présentation du rapporteur.

Au sein de l'Union européenne, la France a le poids de TVA dans les prélèvements obligatoires le plus faible juste après l'Italie (13,4 % des prélèvements obligatoires en Italie en 2013).

Figure 7 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires dans l'Union européenne (2013)



Source : Eurostat (base 2010), présentation du rapporteur.

L'analyse de la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires de chacun des États européens établit une corrélation entre le poids de la TVA et la date de création de cet impôt dans chacun des pays, mais également avec les zones géographiques européennes, la chronologie des élargissements et l'intégration du paquet fiscal communautaire. Les États à systèmes fiscaux « anciens » semblent en effet avoir un mix fiscal plus diversifié que les pays

à système fiscal « récent », en particulier les pays d'Europe centrale et orientale (PECO), ce qui contribue à expliquer partiellement le différentiel de poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires.

Figure 8 : Poids moyen de la TVA dans les PO des pays de l'UE en fonction de la date de création de la TVA (en %)

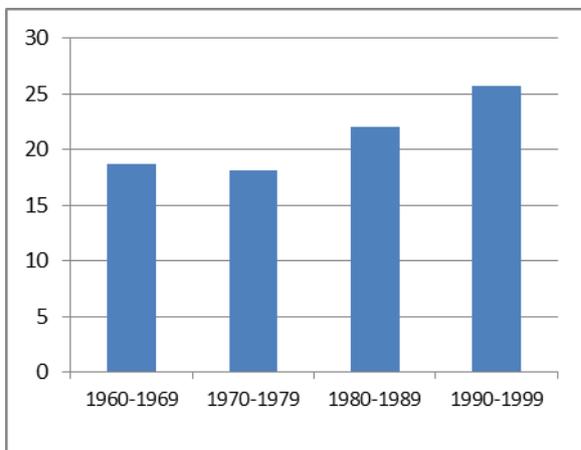
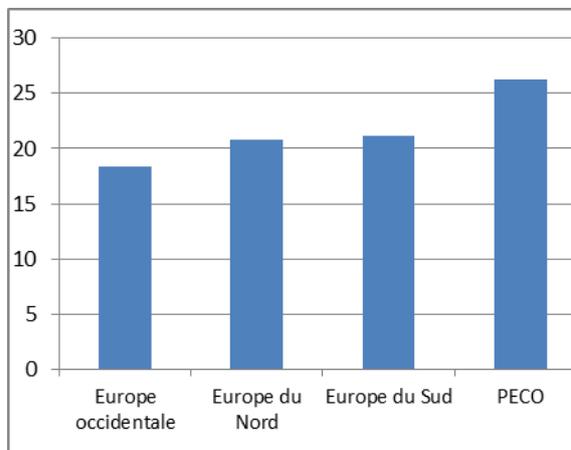


Figure 9 : Poids moyen de la TVA dans les PO des pays de l'UE en fonction de la zone géographique (en %)



Source : Eurostat (base 2010). Calculs et présentation du rapporteur⁵.

Ce constat ne signifie pas pour autant que les « anciens » pays de TVA, soit les États européens qui ont mis en place une TVA antérieurement à 1974⁶, ont connu une perte rendement relatif de la TVA dans leurs systèmes de prélèvements obligatoires similaire à celle de la France, et qu'il existerait donc un modèle historique d'évolution des systèmes fiscaux en Europe occidentale.

À la différence de la France qui a vu son poids des prélèvements obligatoires croître en dehors de la TVA, les « anciens » pays de TVA (hors France) ont au contraire maintenu une part relative de la TVA dans leurs systèmes de prélèvements obligatoires relativement stable sur longue période (+ 1 point entre 1980 et 2013, contre - 5 points pour la France sur la même période) : les « anciens » pays de TVA ont donc mobilisé la TVA pour accroître les prélèvements obligatoires, ce qui n'a pas été le cas de la France.

⁵ Au sens des figures ci-dessus, les différents groupes sont constitués des États suivants :

1960-1969 : Danemark, France, Allemagne, Suède, Pays-Bas.

1970-1979 : Irlande, Royaume-Uni, Autriche, Luxembourg, Belgique, Italie.

1980-1989 : Portugal, Espagne, Grèce, Hongrie.

1990-1999 : Croatie, Bulgarie, Roumanie, Lituanie, Estonie, Lettonie, Chypre, Malte, Pologne, Slovénie, Slovaquie, Finlande, République tchèque.

Europe occidentale : Irlande, Royaume-Uni, Autriche, Luxembourg, Pays-Bas, Belgique, Allemagne, France.

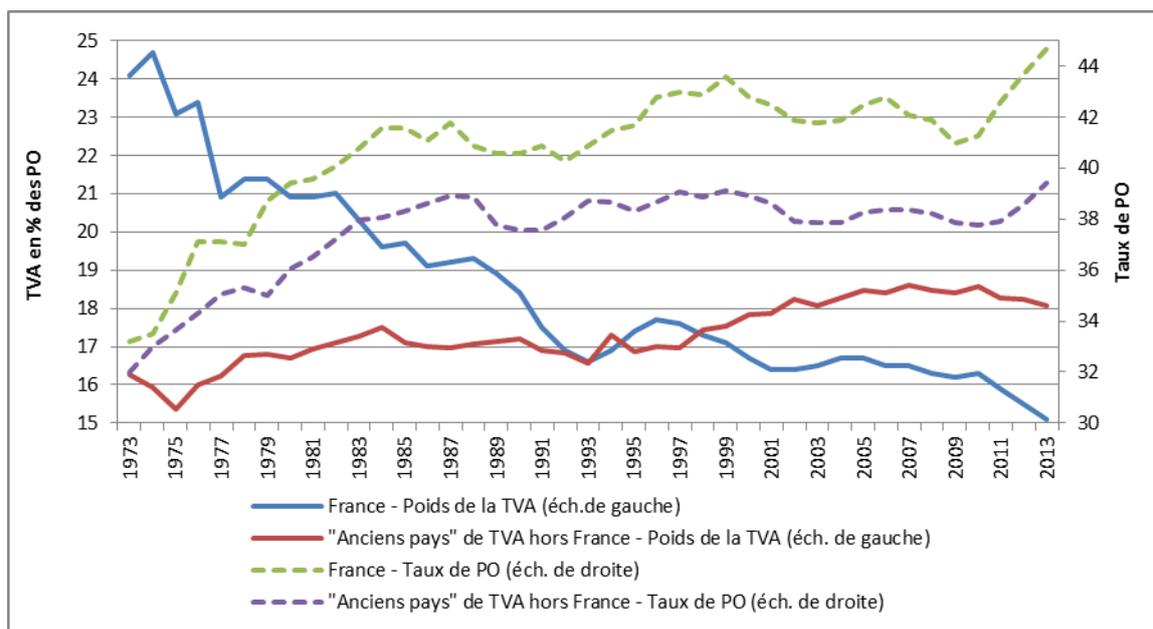
Europe du Nord : Suède, Finlande, Danemark.

Europe du Sud : Portugal, Espagne, Italie, Chypre, Malte, Grèce.

Europe centrale et orientale : Croatie, Bulgarie, Roumanie, Lituanie, Estonie, Lettonie, Hongrie, Pologne, Slovénie, Slovaquie, République tchèque.

⁶ Danemark : 1967 ; France : 1968 ; Allemagne : 1968 ; Suède : 1969 ; Pays-Bas : 1969 ; Luxembourg : 1970 ; Belgique : 1971 ; Irlande : 1972 ; Royaume-Uni : 1973 ; Autriche : 1973.

Figure 10 : Évolution comparée du poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires et du taux de prélèvements obligatoires



Source : OCDE. Calculs et présentation du rapporteur.

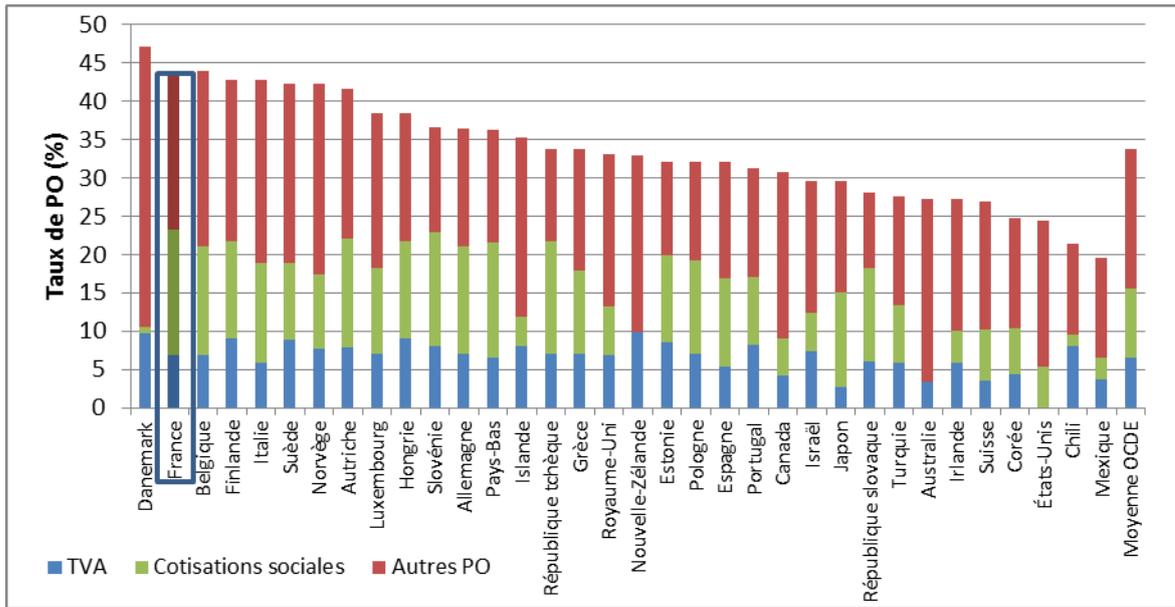
L'augmentation continue du taux de prélèvements obligatoires en France depuis le milieu des années 1970 a donc conduit à un tassement de la TVA dans le mix socio-fiscal français. Si sa proportion dans le PIB et dans les PO pouvait paraître hors norme en France dans les années 1970 voire 1980, la TVA est revenue dans les normes européennes et de l'OCDE dans les années 1990. Depuis, la TVA n'ayant pas été mobilisée d'un point de vue de politique budgétaire pour couvrir la progression des dépenses publiques, sa part relative n'a cessé de décliner. Ce tassement est une illustration des évolutions du système socio-fiscal français depuis les années 1970 et du renforcement du poids de la protection sociale dans les dépenses des administrations publiques dont la TVA n'est historiquement pas une source de financement.

1.1.3.3. Le taux de prélèvements obligatoires ne détermine pas de manière directe le poids de la TVA

Avec une TVA représentant 6,8 % du PIB en 2013, la France est proche de la moyenne de l'OCDE (6,6 %), même si elle s'en éloigne en termes de poids dans l'ensemble des prélèvements obligatoires (15,1 % pour une moyenne OCDE à 24 %).

Le poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires des États membres de l'OCDE est variable, allant de plus de 30 % des recettes de prélèvements obligatoires pour certains États en 2013 (Chili - 40 % ; Nouvelle-Zélande - 30 %) à moins de 15 % pour d'autres (Belgique - 15 % ; France - 15 % ; Italie - 14 % ; Canada - 13 % ; Suisse - 13 % ; Australie - 12 % ; Japon - 9 %).

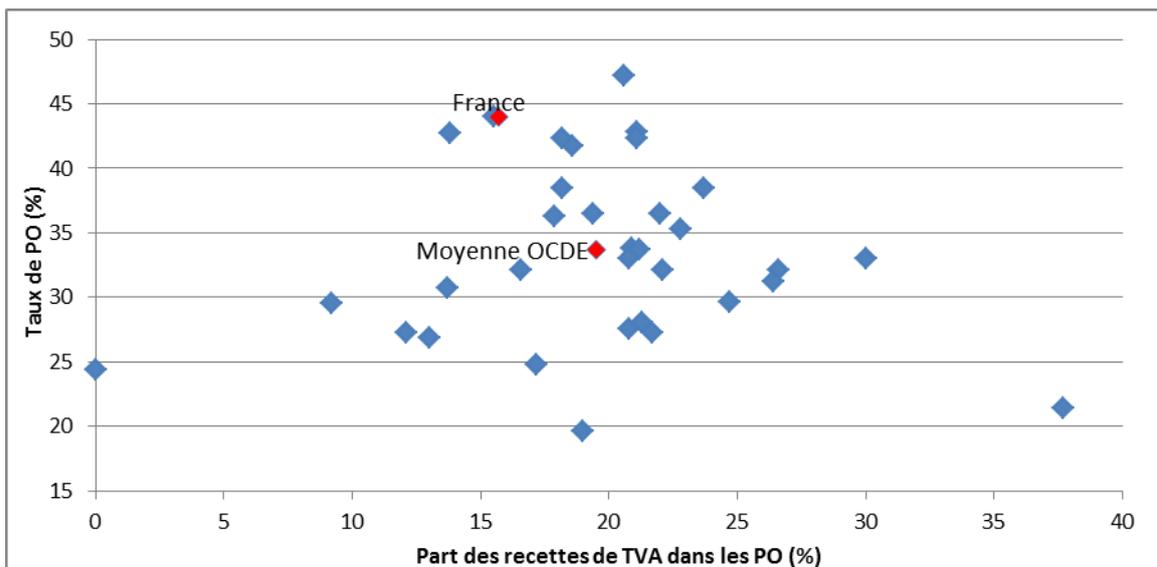
Figure 11 : La TVA au sein des PO des membres de l'OCDE en 2012



Source : OCDE, présentation du rapporteur.

L'analyse de la contribution de la TVA aux prélèvements obligatoires fait apparaître une certaine dispersion autour de la valeur moyenne de l'OCDE (34 % de taux de prélèvements fiscaux et 20 % de poids de TVA dans les prélèvements obligatoires). Comme les précédentes analyses le démontrent également, la France s'écarte largement de la moyenne OCDE tant en termes de taux de prélèvements obligatoires que de poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires. La dispersion des pays autour de la moyenne OCDE semble confirmer de manière empirique l'hétérogénéité des modèles sociaux-fiscaux des pays au regard de la TVA. Le taux de prélèvements obligatoires n'apparaît pas comme un déterminant systématique du poids de la TVA, et inversement.

Figure 12 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires dans l'OCDE (2012)

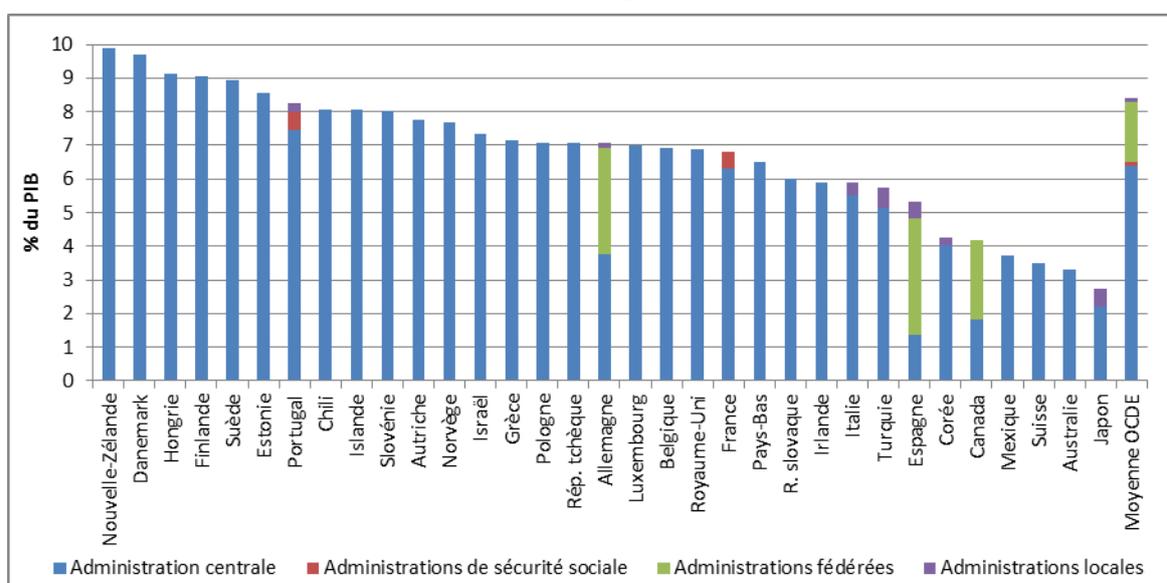


Sources : OCDE, présentation du rapporteur.

1.1.4. La TVA est très largement une ressource fiscale de l'État

Au sein des États membres de l'OCDE, la TVA est très majoritairement affectée au bénéfice des administrations centrales, avec une moyenne (non pondérée) de 79 %. Au sens de la comptabilité nationale, certains États fédéraux partagent la ressource de TVA entre l'État et les administrations publiques locales, parfois de manière importante, notamment l'Allemagne (47 %), l'Espagne (74 %) et le Canada (57 %).

Figure 13 : Répartition de la recette de TVA par secteurs d'administration publique au sein de l'OCDE (2012) en points de PIB



Source : OCDE, présentation du rapporteur.

La France et le Portugal sont les deux seuls États au sein de l'OCDE à partager la recette de TVA avec les administrations de sécurité sociale (ASSO), même si la fraction affectée demeure modeste au regard du rendement total de la recette : elle est de 7 % au Portugal et de 7,9 % en France en 2012⁷.

En 2015, la TVA ne représente que 6,5 % (11,11 Md€) de la totalité des impôts et taxes affectées à la sécurité sociale (169,87 Md€)⁸.

1.2. La taxe sur la valeur ajoutée représente plus de 60 % de la fiscalité indirecte

En comptabilité nationale, la fiscalité indirecte en France atteint 232,41 Md€ en 2013⁹, soit 11,1 % du PIB et 23,2 % de la totalité des prélèvements obligatoires. Dans cet ensemble, la

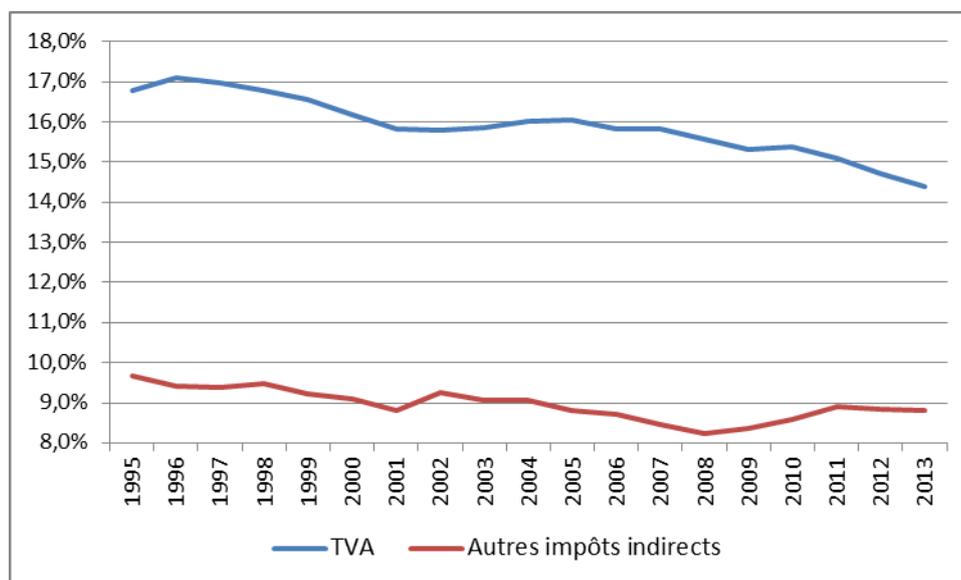
⁷ La part de 7,9 % de TVA affectée au secteur des ASSO en France selon les données de l'OCDE (10,5 Md€ en 2012) est supérieure à la fraction de TVA transférée à la sécurité sociale au sens de la comptabilité budgétaire (9,3 Md€ en 2012).

⁸ Projet de loi de finances pour 2015, Jaune Bilan des relations financières entre l'État et la protection sociale.

⁹ Sont ici pris en compte l'ensemble des taxes sur les produits (catégorie D21 des comptes nationaux): TVA, droits d'importation au profit de l'Union européenne, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, taxes sur les tabacs, droits d'enregistrement, taxes spéciales sur les conventions d'assurances, taxes sur les boissons, taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules, produits de la loterie nationale et du loto, impôt sur l'énergie électrique, contribution au service public de l'électricité, taxe sur les mutuelles, taxe sur les primes d'assurance automobile, taxe sur les jeux des casinos, taxes sur les paris hippiques.

TVA (144,4 Md€) représente plus de 62 %. Elle constitue naturellement le premier impôt indirect en termes de recettes.

Figure 14 : Part de la TVA et des autres impôts indirects dans les prélèvements obligatoires

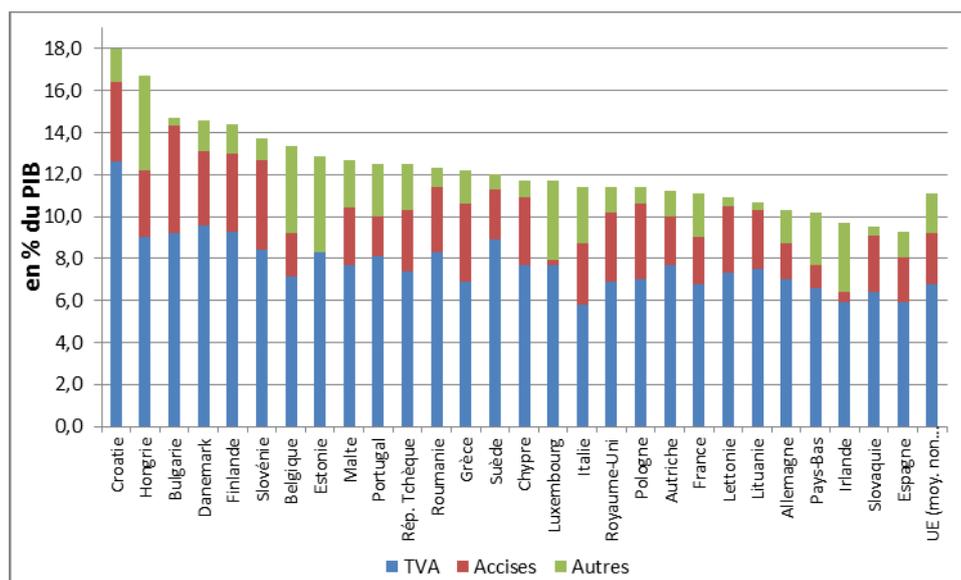


Source : Eurostat (comptes nationaux base 2010), présentation du rapporteur.

Sur la période 1995-2013, la part relative de la TVA dans le total de la fiscalité indirecte s'effrite, puisqu'elle a reculé de 0,5 point de PIB, passant de 63,5 % à 62,1 % de la totalité des impôts indirects. Dans le même temps, les autres impôts indirects ont connu une quasi-stabilité en part dans le PIB (-0,1 point de PIB entre 1995 et 2013).

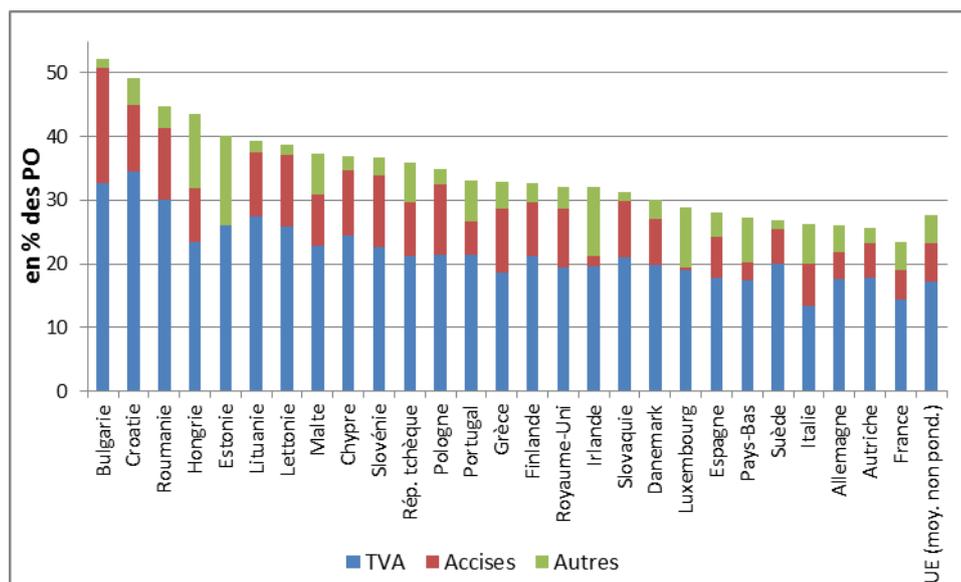
À l'échelle européenne, la France a un niveau faible de fiscalité indirecte dans le PIB (elle se situe à la 21^e place sur 28), et dispose même de la part la plus faible de fiscalité indirecte dans le total des prélèvements obligatoires en raison du poids des cotisations sociales.

Figure 15 : Part de la TVA dans la fiscalité indirecte en pourcentage du PIB (2013)



Source : Eurostat (base 2010), agrégat des impôts sur les produits, calculs et présentation du rapporteur.

Figure 16 : Part de la TVA dans la fiscalité indirecte en pourcentage des prélèvements obligatoires (2013)



Source : Eurostat (base 2010), agrégat des impôts sur les produits, calculs et présentation du rapporteur.

La faible proportion de la fiscalité indirecte dans le système socio-fiscal français est cependant sans grande incidence sur le poids de la TVA dans la fiscalité indirecte, puisque celui-ci se situe dans la moyenne (non pondérée) des autres États européens.

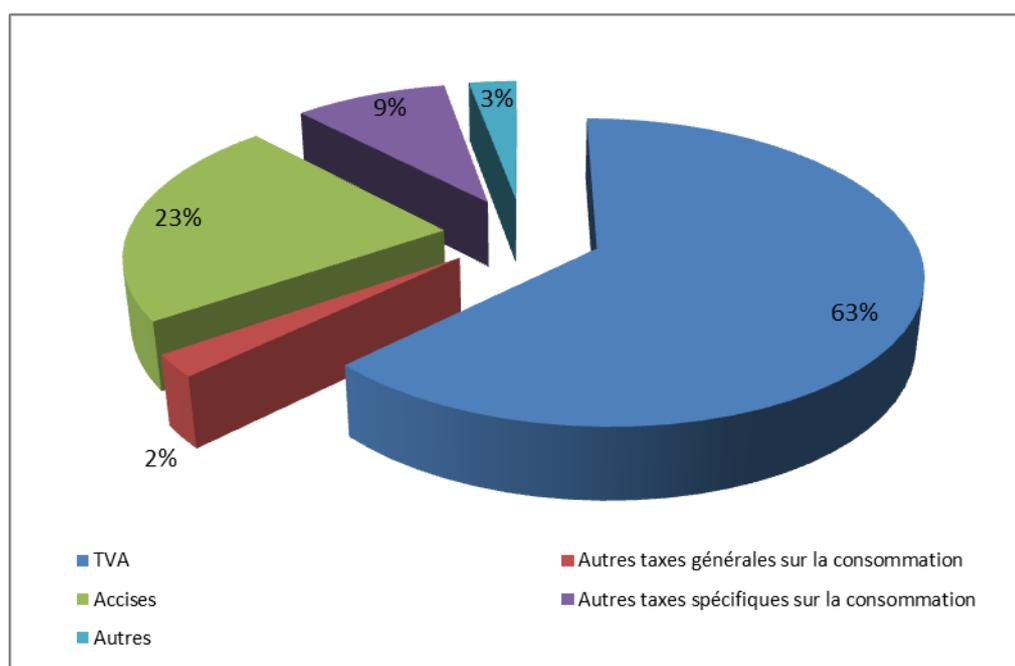
1.3. La taxe sur la valeur ajoutée représente près des deux tiers de la taxation de la consommation

1.3.1. La TVA contribue à plus de 60 % aux taxes sur la consommation

La fiscalité de la consommation (225,56 Md€ en 2012) atteint 11,1 % du PIB, soit un niveau très proche de la moyenne européenne (11,2 % du PIB) et de la zone Euro (10,8 % du PIB). Le niveau de la taxation sur la consommation en France est globalement dans la moyenne de nos partenaires européens (11,2 % du PIB en moyenne pondérée, 12,3 % en moyenne arithmétique), et des principales économies européennes : Royaume-Uni (12 %), Italie (10,9 %), Allemagne (10,8 %).

Avec une part dans le PIB de près de 7 %, la TVA représente 63 % de la taxation de la consommation en 2012, à un niveau globalement stable sur longue période. Cette proportion diminue toutefois depuis 2008 (66 % en 2008), de manière proportionnelle à la baisse du poids de la TVA dans le PIB, mais également en raison d'une diversification de la taxation sur la consommation.

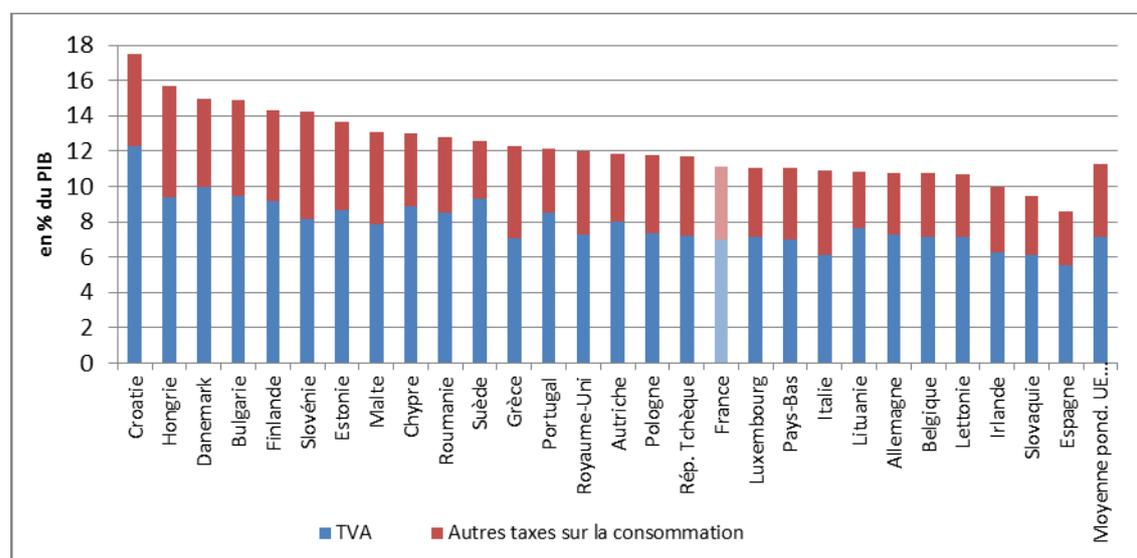
Figure 17 : Répartition des taxes sur la consommation en France (2013)



Source : OCDE, présentation du rapporteur.

Si la part de la TVA dans la fiscalité de la consommation est, en France, dans la moyenne européenne, il existe des écarts nets entre certains états membres quant à la répartition du panier de taxes sur la consommation. Ainsi, en Italie, la TVA ne représente que 56 % de la fiscalité sur la consommation, alors qu'elle atteint 74 % en Suède¹⁰.

Figure 18 : Taux de taxation de la consommation (2012)



Source : Eurostat (base 2010), calculs et présentation du rapporteur.

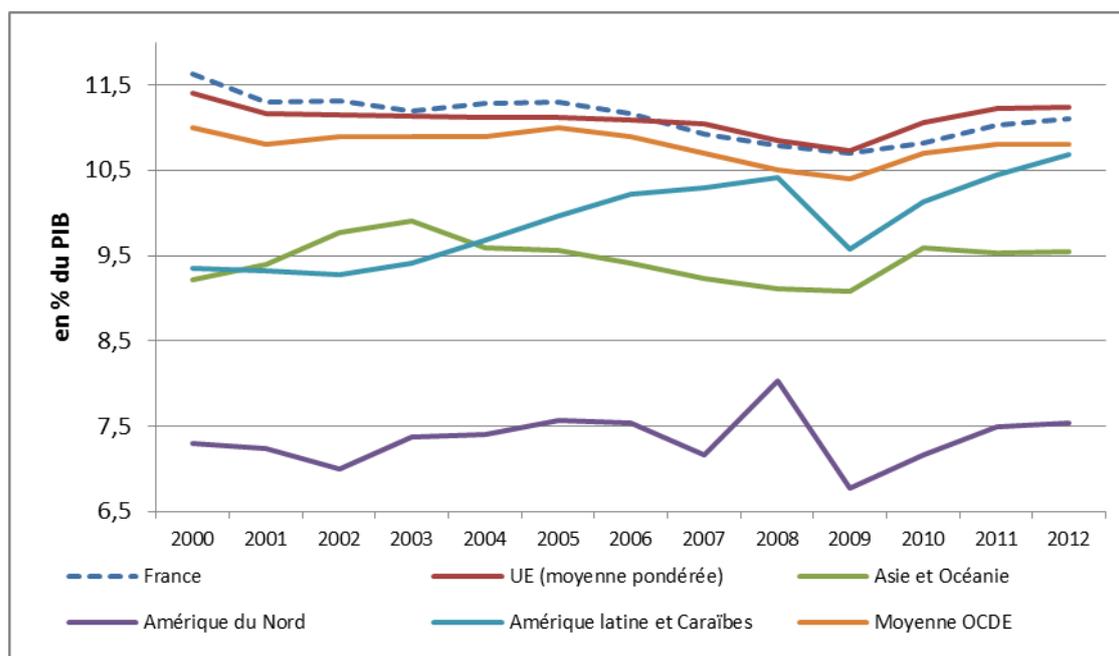
Compte tenu de l'importance de la contribution de la TVA à la taxation de la consommation, les États membres dans lesquels la part de la TVA dans le PIB est importante ont également

¹⁰ Taxation trends in the European Union 2014, Eurostat, 2015, p. 25.

un niveau élevé de taxation de la consommation. La Croatie, dont la TVA représente 12,3 % du PIB en 2012, a ainsi un taux de taxation de la consommation très élevé de 17,5 % du PIB. A contrario, l'Italie compense la faible part de la TVA dans le PIB par d'autres outils fiscaux de taxation de la consommation.

Cependant, la structure de la taxation de la consommation dans les pays de l'Union européenne est très homogène et élevée au regard d'autres zones géographiques, même si les pays d'Amérique latine et des Caraïbes tendent à s'en rapprocher. Au sein de l'OCDE, le niveau de taxation de la consommation en France et en Europe demeure en effet sensiblement plus élevé que dans les zones Amérique du Nord (notamment en raison du très faible niveau de taxation de la consommation aux États-Unis : 4,4 % et au Canada : 7,5 %) et Asie-Océanie (principalement en raison d'un faible taux de taxation en Australie : 7,7 %).

Figure 19 : Poids de la taxation de la consommation dans les aires géographiques de l'OCDE



Source : Eurostat (base 2010), OCDE, présentation du rapporteur.

Sur longue période, la part de la TVA dans les taxes sur la consommation a plus que doublé au sein de l'OCDE, passant de 18 % en 1970 à 49 % en 1990 et à 60 % en 2012. Au sein des États membres de l'OCDE, la TVA est devenue, à partir du milieu des années 1990, la principale taxe sur la consommation¹¹.

1.3.2. La TVA représente les deux-tiers de la taxation implicite de la consommation

Le taux implicite de taxation de la consommation est défini comme le rapport entre le montant des taxes sur la consommation et la consommation finale des ménages¹². Il s'agit d'un indicateur sur le niveau effectif agrégé de taxation de la consommation, à partir duquel il est possible d'identifier un taux implicite de TVA sur la consommation.

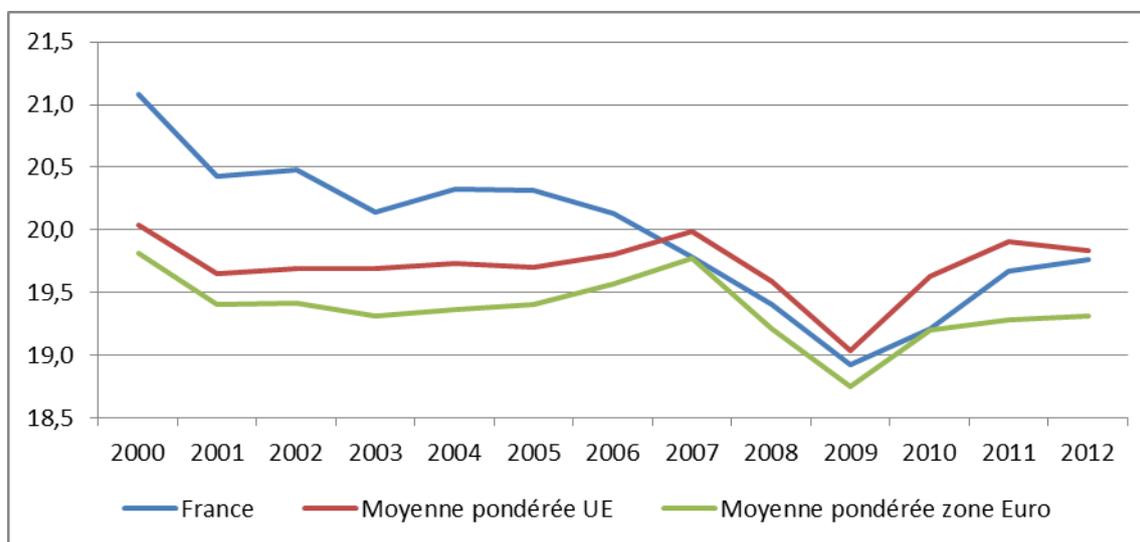
¹¹ OCDE, *Consumption tax trends 2014*, p. 14.

¹² La méthodologie est celle d'Eurostat, sur la base des données de comptabilité nationale en base 1995. Voir *Taxation trends in the European Union 2014*, Eurostat, 2015, p. 281. Les taxes sur la consommation ne sont cependant pas acquittées par les seuls ménages comme l'illustrent les rémanences de TVA supportées par les entreprises et les administrations publiques qui représentent 30 % du produit total de la TVA en France.

En France, le taux de taxation implicite de la consommation atteint 19,8 % en 2012, soit un niveau très proche de la moyenne européenne (19,9 %) et de la zone Euro (19,3 %). Il suit la même tendance, depuis 2007, que la moyenne pondérée des États membres de l'Union européenne, avec une forte baisse entre 2008 et 2009 (effets de la chute de la consommation des ménages en période de crise, mesures de relance et déplacement de la consommation vers des produits moins taxés), suivie d'une reconstitution de ce taux à son niveau d'avant crise¹³. Le taux de taxation implicite de la consommation avait néanmoins baissé de 1 point entre 2000 et 2007, suivant ainsi la tendance observée de baisse du poids de la fiscalité de la consommation entre 2000 et 2009.

En effet, le taux d'imposition implicite de la consommation s'est fortement réduit en France au début des années 2000 à la suite de plusieurs mesures, comme l'application du taux réduit de TVA (5,5 %) pour les travaux d'entretien et de rénovation dans les logements depuis 1999, la baisse d'un point du taux normal de TVA (de 20,6 % à 19,6 %) en 2000, la suppression de la « vignette automobile » en 2001 et les aménagements apportés à la taxe intérieure sur les produits pétroliers.

Figure 20 : Taux de taxation implicite de la consommation

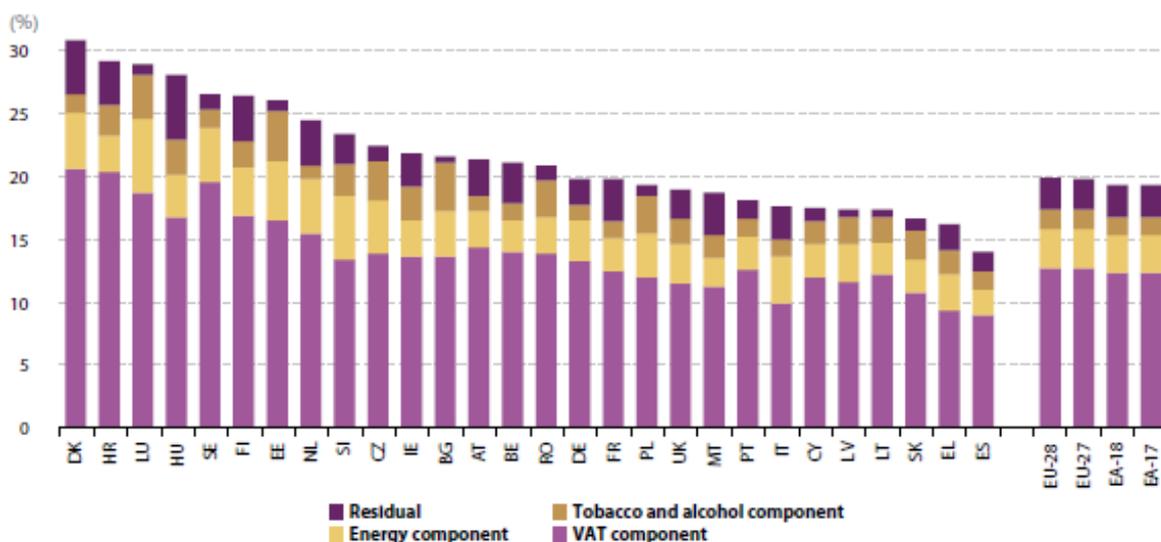


Source : Eurostat, présentation du rapporteur.

La TVA contribue environ aux deux-tiers de la taxation implicite de la consommation, selon une répartition qui est parfaitement cohérente avec les composantes de la fiscalité de la consommation dans le PIB (*cf. supra*).

¹³ Selon l'analyse d'Eurostat dans *Taxation trends in the European Union* (2014), La plupart des États membres ont stabilisé ou légèrement modifié la fiscalité de la consommation, seuls quelques-uns modifiant fortement à la hausse (Croatie : + 1,3 point ; Hongrie : + 1,2 point), ou à la baisse (Slovaquie : - 1,6 point ; Pologne : - 1,5 point), les prélèvements sur la consommation.

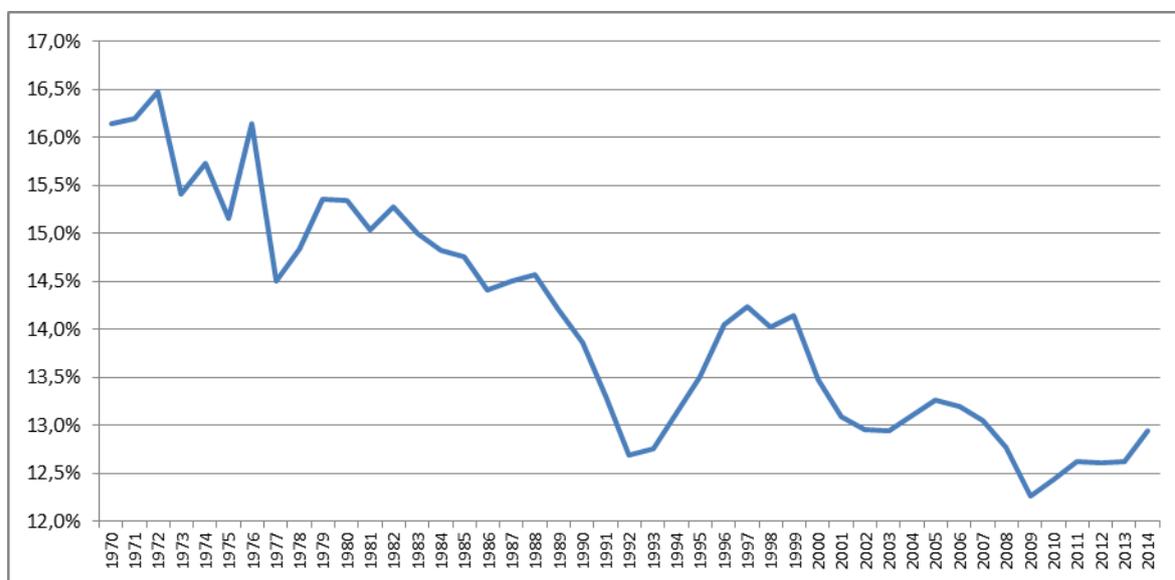
Figure 21 : Décomposition du taux de taxation implicite de la consommation en 2012



Source : Eurostat, *Taxation trends in the European Union, 2014*.

Sur longue période, le taux implicite de taxation de la consommation par la TVA, qui est le rapport entre la recette de TVA en comptabilité nationale et la consommation effective territoriale, a été réduit de près de 4 points entre 1970 et 2014 en France. Il est de près de 13 % en 2014, en légère hausse par rapport à 2013 en raison de l'augmentation des taux de TVA au 1^{er} janvier 2014.

Figure 22 : Taux implicite de taxation de la consommation par la TVA en France



Source : INSEE (*comptes nationaux base 2010*), OCDE. *Calculs et présentation du rapporteur*.

La présentation sur longue période du taux implicite de TVA sur la consommation fait nettement apparaître les grandes évolutions de la structure de la TVA entre 1970 et 2014. Les années 1980 ont été marquées par une baisse de ce taux implicite, tout d'abord avec la création du taux super réduit en 1982, puis à la suite de la disparition progressive du taux majoré, jusqu'à sa suppression définitive en 1993. La hausse de 2 points du taux normal en 1995 s'est accompagnée du redressement du taux implicite de TVA sur la consommation

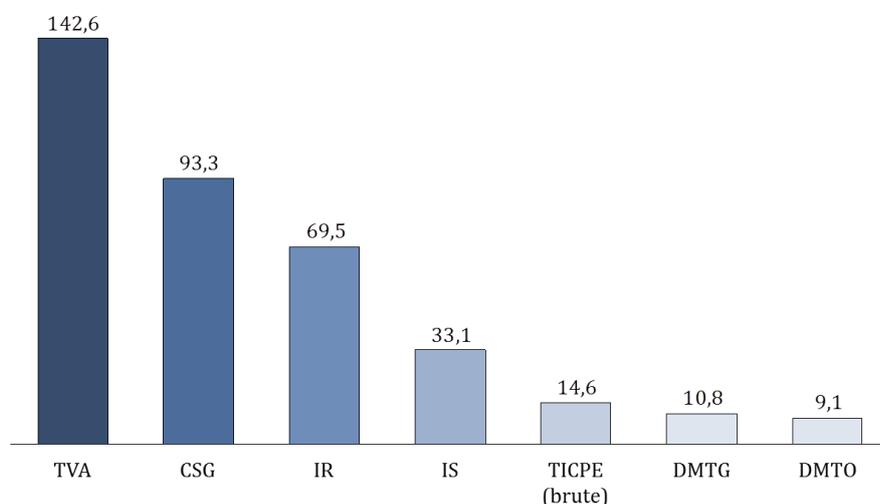
jusqu'en 2000, où le rendement de la TVA a été affecté par la baisse d'un point du taux normal et par l'entrée en vigueur du taux réduit sur les travaux de rénovation des logements anciens.

1.4. La taxe sur la valeur ajoutée représente la moitié des recettes fiscales de l'État

En 2014, la TVA nette a représenté 138,35 Md€ de recettes pour le budget de l'État, soit 50,4 % des recettes fiscales nettes du budget général. Sa recette brute, non déduite des remboursements de crédits de TVA et des dégrèvements, atteint 187,93 Md€, soit 50,7 % des recettes fiscales brutes du budget général.

La TVA est ainsi la première source de financement de l'État, représentant le double du rendement de l'impôt sur le revenu (69,2 Md€ en 2014) et près du quadruple de l'impôt sur les sociétés (35,3 Md€ en 2014).

Figure 23 : Produits des principaux impôts estimés en 2015



Sources : PLF 2015 ; PLFSS 2015.

1.4.1. L'État bénéficie de 92 % de la recette nette de TVA

La TVA est un impôt d'État partagé avec la sécurité sociale, même si le budget général de l'État a bénéficié, en 2014, de 91,6 % de sa recette nette. Sur un plan historique, le budget général a rarement bénéficié de l'intégralité du rendement de la TVA. En effet, depuis sa création en 1960 et jusqu'à sa suppression en 2004¹⁴, le budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) a bénéficié de l'affectation d'une fraction de 0,70 % des recettes totales de TVA pour chacun des taux. La TVA affectée au BAPSA atteignait 4,4 Md€ en 2003.

Depuis 2006, la TVA est mobilisée pour assurer le financement des relations État-sécurité sociale. Des parts de TVA dites « sectorielles » ont en effet été transférées lors de la constitution en 2006 du panier de recettes fiscales destiné à financer les allègements généraux de charges sociales. Ces parts sectorielles ont ensuite été progressivement étendues avant d'être supprimées et remplacées par l'affectation de fractions de TVA nette depuis 2013.

¹⁴ Le BAPSA a été institué par l'article 58 de la loi du 26 décembre 1959 portant loi de finances pour 1960. Le BAPSA, jugé non conforme aux dispositions de la LOLF a été supprimé par l'article 40 de la loi n° 2003-1311 de finances pour 2004 du 30 décembre 2003 et remplacé par le Fonds de financement des prestations sociales agricoles (FFIPSA).

En 2014, la fraction de TVA nette affectée à la sécurité sociale a atteint 12,69 Md€, soit 8,4 % de la recette nette totale. Le tableau ci-après présente l'évolution des transferts de recettes de TVA à la sécurité sociale.

Figure 24 : Rendement total de la TVA nette (y compris transferts)

<i>(en Md€)</i>	TVA budgétaire nette	TVA transférée nette	Rendement total de la TVA nette	Part de la TVA transférée
2003	109,01	4,46	113,48	3,9%
2004	121,00	0,00	121,00	0,0%
2005	126,60	0,00	126,60	0,0%
2006	127,09	5,85	132,94	4,4%
2007	131,51	6,12	137,63	4,4%
2008	129,85	8,37	138,22	6,1%
2009	118,45	8,45	126,90	6,7%
2010	127,29	8,54	135,84	6,3%
2011	131,88	10,11	141,99	7,1%
2012	133,40	9,30	142,70	6,5%
2013	136,26	9,21	145,47	6,3%
2014	138,35	12,69	151,04	8,4%
2015 (prévision)	142,62	11,11	153,73	7,2%

Source : Cour des comptes, Rapport sur la sécurité sociale 2012 ; projets annuels de performance et rapports annuels de performance de la mission Avances aux organismes de sécurité sociale 2013 et 2014 ; jaunes budgétaires Bilan des relations entre l'État et la protection sociale annexés aux projets de lois de finances.

1.4.2. La TVA constitue désormais un véhicule budgétaire des relations financières entre l'État et la sécurité sociale

1.4.2.1. La sécurité sociale a d'abord bénéficié de transferts de TVA sectorielles

À partir de 2006, des parts de TVA dites « sectorielles » ont été introduites afin de financer les allègements généraux de charges sociales. L'article 56 de la loi de finances pour 2006 créant l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale prévoyait en effet l'affectation de la TVA brute collectée par les commerçants de gros en produits pharmaceutiques et la TVA brute collectée par les fournisseurs de tabacs.

Afin de compenser les exonérations de charges sur les heures supplémentaires prévues par la loi « Travail, emploi, pouvoir d'achat » (TEPA), ce panier de TVA sectorielles transférées a été augmenté, en 2008, du transfert de la TVA brute collectée sur les producteurs de boissons alcoolisées (article 53 de la loi de finances pour 2008 et articles L. 241-17 et L. 241-18 du code de la sécurité sociale).

Le financement de la réforme des retraites opérée par la loi du 9 novembre 2010 a ensuite conduit au transfert vers la caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (CNAMTS), à partir de 2011, de la TVA brute sur divers produits et services médicaux : fabricants de lunettes ; fabricants d'équipements d'irradiation médicale, d'équipements électro médicaux et électro thérapeutiques ; médecins généralistes ; établissements et services hospitaliers ; établissements et services d'hébergement médicaux pour personnes âgées ; sociétés d'ambulance (article L. 241-2 du code de la sécurité sociale).

Figure 25 : Règles d'affectation de la TVA entre 2006 et 2012

	Bénéficiaires	Règle d'affectation	Base juridique
TVA brute sur les tabacs (de 2006 à 2012)	De 2006 à 2011 : Régimes et caisses de sécurité sociale concernés par les allègements généraux (CNAMTS, CNAF, CNAVTS, CCMSA, ENIM, CRPCEN, CANSSM, SNCF et RATP) À partir de 2011 : à la CNAMTS à 100%	De 2006 à 2011 : Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée aux AG	-Article L. 131-8 du code de la sécurité sociale -arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale publié chaque année jusqu'en 2011
TVA brute sur les produits pharmaceutiques (de 2006 à 2012)	De 2006 à 2011 : Régimes et caisses de sécurité sociale concernés par les allègements généraux (CNAMTS, CNAF, CNAVTS, CCMSA, ENIM, CRPCEN, CANSSM, SNCF et RATP) À partir de 2011 : à la CNAMTS à 100%	De 2006 à 2011 : Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée aux AG	-Article L. 131-8 du code de la sécurité sociale -arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale publié chaque année jusqu'en 2011
TVA brute sur les producteurs de boissons alcoolisées (de 2008 à 2012)	Régimes et caisses de sécurité sociale concernés par les allègements sur les heures supplémentaires (CNAMTS, CNAF, CNAVTS, CCMSA, ENIM, CRPCEN, CANSSM, SNCF et RATP)	Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée aux allègements sur les heures supplémentaires	-Article 53 LFI 2008 -Arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale publié chaque année
TVA brute sur divers produits et services médicaux (de 2011 à 2012)	CNAMTS à 100%		-Article L. 241-2 code de la sécurité sociale

Source : direction du budget.

Avec les transferts opérés à l'occasion de la réforme des retraites en 2011, la TVA est devenue un véhicule budgétaire des relations financières entre l'État et la sécurité sociale, cet impôt d'État étant désormais considéré comme « partageable ». En effet, cette réforme prévoyait de mobiliser certaines ressources portant sur des impositions perçues par l'État : mesures relatives à l'impôt sur le revenu, à l'ensemble des contributions sur les revenus du capital et à la suppression du plafonnement de la quote-part pour frais et charges sur les dividendes reçus par une société-mère de ses filiales. Plutôt que de partager l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés à hauteur des recettes supplémentaires attendues, le choix a été fait de partager une partie de l'assiette de TVA avec la sécurité sociale, potentiellement plus dynamique que l'IR ou l'IS. L'affectation de 1,34 Md€ a été faite à la CNAMTS en considérant que les bases de TVA transférées avaient un lien avec l'assurance maladie, même si la recette a *in fine* bénéficié à la branche vieillesse à l'issue d'un exercice de réaffectation des ressources entre les deux branches¹⁵.

¹⁵ Transfert supplémentaire de TVA à la sphère sociale, pour un montant de 1 340 M€. Une partie seulement du produits de la TVA collectée sur les secteurs de la santé a été affectée en 2011, pour couvrir le montant exact de 1340 M€. Les TVA sectorielles ont été affectées à la CNAMTS, les secteurs retenus ayant un lien direct avec l'assurance maladie. La LFSS 2011 a prévu les modalités de réaffectation entre la CNAMTS et la branche vieillesse, afin que cette dernière bénéficie *in fine* du surcroît de recettes fiscales.

Par ailleurs, la LFSS pour 2011 (article 13) réaffecte l'ensemble de la TVA sur les tabacs et les produits pharmaceutiques à la branche maladie (CNAMTS) afin de simplifier les modalités d'affectation de la TVA (100% à la CNAMTS).

À noter enfin que la LFSS pour 2011 met fin à la compensation *ad valorem* pour les allègements généraux et affecte donc la TVA sur les tabacs et les produits pharmaceutiques « pour solde de tout compte ». Seule la compensation des exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires reste compensée intégralement par la TVA.

1.4.2.2. La tentative de création d'une « TVA compétitivité » en 2012 a ouvert la voie à une simplification de la mobilisation de la TVA comme véhicule budgétaire des relations État-Sécurité sociale

Reprenant la logique de la TVA sociale visant à basculer une partie des prélèvements sur le travail vers la fiscalité de la consommation, la loi de finances rectificative du 14 mars 2012 prévoyait d'augmenter de 1,6 point le taux normal de TVA à compter du 1^{er} octobre 2012 et d'en affecter le produit (10,6 Md€ en année pleine) à la branche famille. Cette mesure, abrogée par la loi de finances rectificative d'août 2012, devait amplifier la mobilisation de la TVA comme véhicule budgétaire de financement de la sécurité sociale.

Elle entendait également revoir et simplifier la structure du transfert de TVA de l'État vers la sécurité sociale, en supprimant l'affectation des TVA sectorielles (tabacs et produits pharmaceutiques en compensation des allègements généraux les TVA ; boissons alcoolisées en compensation des exonérations TEPA ; produits et services médicaux en compensation de la réforme des retraites) et en les remplaçant par l'affectation de fractions de recettes nettes de TVA : 5,38 % pour l'assurance maladie ; 1,33 % pour les exonérations TEPA ; 6,7 % pour la suppression des cotisations patronales famille. Elle créait à cette fin un compte de concours financier composé de trois programmes destinés à retracer, en dépenses et en recettes, ces transferts de fractions de TVA nette.

La modification de la structure des transferts de TVA vers la sécurité sociale, abrogée dans la 2^e LFR de 2012, a été rétablie par la loi de finances pour 2013, avec le remplacement des assiettes sectorielles de TVA par l'affectation de fractions de TVA nette et par la création d'un compte de concours financier composé de trois programmes :

- Le programme 837, qui retraçait toutes les affectations de TVA nette à la CNAMTS, dont le taux, fixé en LFI 2013 à 5,88 %, a été porté en LFI 2014 à 7,85 % ;
- Le programme 840, qui retraçait les affectations de TVA nette au titre de la compensation des exonérations de charges des heures supplémentaires, dont la fraction de TVA a été fixée à 0,33%, puis portée à 0,34 % en LFI 2014, correspondant au coût estimé de ces exonérations (0,5 Md€) après la suppression des allègements TEPA opérée en 2012¹⁶. Cette fraction n'est que prévisionnelle dans la mesure où l'État doit assurer une compensation *ad valorem* ;
- le programme 849, qui retraçait les affectations de TVA nette au titre de la compensation de l'exonération de cotisations maladie pour les services à la personne, bénéficiait de l'affectation d'une fraction de 0,14%. Cette fraction n'est que prévisionnelle dans la mesure où l'État doit assurer une compensation *ad valorem*.

À la suite du constat de la Cour des comptes estimant que le compte de concours financier *Avances aux organismes de sécurité sociale* n'était pas conforme à l'article 24 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF)¹⁷, ce compte a été clôturé et les trois programmes qui le composaient ont été supprimés par l'article 45 de la loi de finances pour

¹⁶ Les allègements sur les heures supplémentaires ont néanmoins été maintenus pour les entreprises de moins de 20 salariés.

¹⁷ Cour des comptes, Note d'analyse de l'exécution budgétaire du compte de concours financier *Avances aux organismes de sécurité sociale* en 2013, annexe au Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État 2013 ; Note d'analyse de l'exécution budgétaire du compte de concours financier *Avances aux organismes de sécurité sociale* en 2014, annexe au Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État 2014.

2015. La fraction de TVA est donc désormais directement affectée à la sécurité sociale, sans transiter par un compte de concours financier¹⁸.

Figure 26 : Montants de TVA transférée à la sécurité sociale depuis 2006

<i>En Md€</i>	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
TVA brute sur les tabacs	2,9	3,1	3,1	3,1	3,2	3,5	3,6		
TVA brute sur les produits pharmaceutiques	2,9	3,1	3,2	3,3	3,3	3,4	3,7		
TVA brute sur les producteurs de boissons alcoolisées			2,1	2,1	2,0	2,1	2,2		
TVA brute sur divers produits et services médicaux						1,1	1,2		
TVA nette								9,2	12,7
<i>dont P 837</i>								<i>8,55</i>	<i>11,90</i>
<i>dont P 840 (TEPA)</i>								<i>0,480</i>	<i>0,515</i>
<i>dont P 849 (services à la personne)</i>								<i>0,182</i>	<i>0,21</i>
<i>dont exo Corse (SNCM)</i>									<i>0,06</i>
TOTAL	5,8	6,1	8,4	8,5	8,5	10,1	10,7	9,2	12,7

Source : direction du budget, DGFIP, comptabilité budgétaire.

¹⁸ Les modalités de transfert de la TVA affectée à la sécurité sociale sont réglées par une convention entre la DGFIP et l'ACOSS et sont fondées sur un système d'avance par 12^e, sur la base de deux versements par mois (80 % en début de mois ; 20 % en fin de mois). Un échéancier mensuel est défini en début d'année sur la base du profil de TVA de l'année N-2, puis revu au mois d'avril lorsqu'est connu le profil de TVA de l'année N-1.

Pour les exonérations qui doivent être compensées *ad valorem* (compensation des exonérations sur les heures supplémentaires et exonérations pour les services à la personne), l'article 53 de la loi de finances pour 2013 a prévu que tout écart entre les recettes de TVA versées au titre de cette compensation et la perte effective de recettes résultant de cette exonération devait être résorbé dans la prochaine loi de finances.

Comme l'a relevé la Cour des comptes dans ses notes d'analyse de l'exécution budgétaire du compte de concours financier *Avances aux organismes de sécurité sociale* pour 2013 et 2014, les régularisations ont parfois été tardives, ou reportées dans le cadre d'un traitement global des relations financières entre l'État et la sécurité sociale.

Figure 27 : Répartition de la TVA transférée aux organismes de sécurité sociale depuis 2006

<i>En Md€</i>	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
CNAMTS	2,3	2,5	2,9	2,9	3,0	8,0	8,9	8,9	12,3
CNAMTS - branche ATMP	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6	0,1	0,1	0,1	0,1
CNAF	1,0	1,0	1,2	1,2	1,2	0,2	0,1	0,1	0,1
CNAVTS	1,7	1,8	3,3	3,3	3,4	1,7	1,4	0,1	0,2
CCMSA	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,1	0,1	0,0	0,0
SNCF	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
CRCPEN	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ENIM	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-	-
CANSSM	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
RATP	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
CNIEG	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
CNRACL	-	-	0,0	0,1	0,0	0,0	0,1	-	-
Port autonome de Strasbourg	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
Total	5,8	6,1	8,4	8,5	8,5	10,1	10,7	9,2	12,7

Source : direction du budget, ACOSS, comptabilité budgétaire. Cette répartition ne tient pas compte des régularisations opérées en 2012 et 2013.

La loi de finances pour 2014 a modifié la fraction de TVA affectée, en la faisant passer de 6,35 % à 8,33 %, la part affectée à la CNAMTS (programme 837) passant de 5,88 % à 7,85 %. Cette augmentation de près de 2 points, soit 3,04 Md€, correspond pour 2 Md€ au transfert à la sécurité sociale des gains budgétaires provenant de la réforme du quotient familial (1 Md€) et de la suppression de l'exonération fiscale de la contribution des employeurs aux contrats d'assurance complémentaire santé (1 Md€). Par ailleurs, l'affectation de TVA a été augmentée de 1 Md€ pour compenser la réduction du taux des cotisations à la branche famille entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (-0,15 point).

Figure 28 : Règles d'affectation de la TVA entre 2013 et 2014

	Bénéficiaires	Règle d'affectation	Base juridique
Compensations à la CNAMTS (P 837)	CNAMTS à 100%		Article L. 241-2 code de la sécurité sociale
Compensation des exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires (P840)	Régimes et caisses de sécurité sociale concernés par les allègements sur les heures supplémentaires (CNAMTS, CNAF, CNAVTS, CCMSA, ENIM, CRPCEN, CANSSEM, SNCF et RATP + port autonome de Strasbourg, CNRACL et CNIIEG)	Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée aux allègements sur les heures supplémentaires	-2013 : Article 53 LFI 2013 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale - 2014 : Article 56 LFI 2014 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale -À partir de 2015, rebudgétisation au sein de la mission « emploi-travail » (P103) (donc la TVA est remplacée par des crédits budgétaires)
Compensation des exonérations de cotisations sociales sur les services à la personne (P 849)	CNAMTS Également, à partir de 2014 : CNAF CNAVTS CCMSA (salariés agricoles)	Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée à cette exonération	-2013 : article 53 LFI 2013 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale - 2014 : taux inchangés en 2014 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale pour la répartition -article 45 LFI 2015 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale
Exonérations de cotisations sociales SNCM Corse (seulement pour 2014)	CNAMTS CNAF CNAVTS CNAF	Quote-part des recettes au prorata de la part relative de chacun des régimes et caisses dans la perte de recettes liée à cette exonération	Article 26 LFI 2015 + arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale

Source : direction du budget

La loi de finances pour 2015 a modifié à la baisse la fraction de TVA affectée à la sécurité sociale (de 8,33 % en 2014 à 7,29 % en 2015), traduisant l'incidence budgétaire de plusieurs mesures touchant aux relations État-sécurité sociale. La fraction de TVA affectée à la CNAMTS (ex-programme 837) est ainsi réduite de 0,75 point et passe de 7,85 % à 7,10 %¹⁹.

La compensation résiduelle de l'exonération des cotisations sociales sur les heures supplémentaires (ex-programme 840) est rebudgétisée à partir de 2015 et n'est plus compensée par l'affectation d'une fraction de TVA.

¹⁹ En application des mesures suivantes :

- La compensation du Pacte de responsabilité : +0,02 point de TVA qui permet de compléter en 2015 les deux principales mesures de compensation des pertes de la sécurité sociale au titre du Pacte, à savoir la rebudgétisation des APL (4,75 Md€) et le versement des cotisations dues sur les indemnités versées par les caisses de congé payé (1,52 Md€) ;

- L'affectation de l'ensemble du prélèvement de solidarité à la sécurité sociale (-1,65 points de TVA): jusqu'en 2015, celui-ci était affecté au FNAL, au FNSA et au fonds de solidarité ;

- Le transfert à la sécurité sociale du financement des formations médicales (+0,09 points TVA) ;

Le transfert à la sécurité sociale du rendement de la fiscalisation des majorations de pensions sous la forme d'une majoration de TVA (+0,78 points)

Enfin, la fraction de TVA au titre de l'exonération de cotisation forfaitaire pour les services à la personne (ex-programme 849) passe de 0,14 % à 0,19 % en raison de l'augmentation du coût de cette exonération²⁰.

Le transfert supplémentaire opéré par la loi de finances pour 2014 confirme, comme en 2010, que la TVA est devenue un véhicule budgétaire des relations financières État – Sécurité sociale. En effet, la loi de finances pour 2014 retenait plusieurs mesures fiscales nouvelles (sur les retraites, la politique familiale, les complémentaires santé, etc., destinées au financement de la protection sociale), touchant principalement l'impôt sur le revenu. Or ces recettes supplémentaires n'ont pas été directement affectées à l'ACOSS par partage des impôts d'État concernés, mais l'équivalent de leur valorisation transféré à la sphère sociale via la TVA. Dans le tome I de l'*Évaluation des voies et moyens* pour 2014, le Gouvernement justifie l'utilisation de la TVA comme vecteur des relations financières entre l'État et la Sécurité sociale en considérant que l'impôt sur le revenu n'est pas un impôt « transférable » à la sécurité sociale, à la différence de la TVA²¹.

Le recours à la TVA comme vecteur des relations financières entre l'État et la sécurité sociale ne tient pas tant à l'absence de « transférabilité » des autres grands impôts d'État qui est pourtant avancée dans les documents budgétaires, qu'à la facilité de l'utilisation de la TVA pour ces transferts à la différence des autres grands impôts d'État.

Le caractère peu volatile de l'assiette de la TVA permet en effet de ne pas exposer la sécurité sociale à un risque de recette. Le fort rendement de la TVA, de même que la régularité de son recouvrement tout au long de l'année, permettent d'absorber l'affectation d'un montant important à la sécurité sociale sans affecter trop fortement la part de l'impôt revenant à l'État : le transfert de 12,69 Md€ en 2014 aurait représenté plus de 18 % de la recette de l'impôt sur le revenu et 36 % de celle de l'impôt sur les sociétés.

1.4.3. La part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État est croissante

L'élaboration du présent rapport a nécessité la reconstitution d'une série longue de recettes budgétaires de TVA, en prévision et en exécution. En effet, aucune des administrations interrogées ne disposaient de données relatives à la TVA antérieures à 2006. La série la plus longue disponible en accès public relative à la TVA est celle de l'OCDE, qui remonte jusqu'en 1965. Cependant, celle-ci est exprimée selon les normes de la comptabilité nationale et ne reflète pas nécessairement la recette budgétaire telle que perçue par le budget de l'État²².

Encadré 1 : La reconstitution d'une série longue des recettes de TVA

À l'exception des données de comptabilité nationale publiées par l'INSEE, Eurostat ou l'OCDE mais dont le périmètre ne coïncide pas avec la recette budgétaire de TVA, il n'existait pas, préalablement au présent rapport, de série longue formalisée et communicable par le ministère chargé du budget dépassant les dix dernières années.

Afin de reconstituer une série longue depuis 1967, les documents législatifs (projets de lois de finances, lois de finances, lois de finances rectificatives, lois de règlement), ainsi que les rapports parlementaires ont été consultés et exploités. Ces documents présentent, en budgétisation initiale et en exécution, le montant de recette brute de TVA. Cependant, les documents antérieurs à 1991 n'identifient pas les remboursements et dégrèvements de TVA permettant de déterminer le montant

²⁰ L'exonération passe de 0,75 à 3,7€ par heure travaillée dans les DOM, et de 0,75 à 1,5€ par heure travaillée en métropole pour les gardes d'enfant de 6 à 13 ans.

²¹ Le tome I de l'*évaluation des voies et moyens* pour 2014 le justifie ainsi : « Même si le financement de ces transferts est assuré par des mesures concernant l'impôt sur le revenu, dès lors qu'il était inenvisageable de transférer à la sécurité sociale une fraction de ces recettes fiscales exclusives de l'État, la TVA est utilisée comme le vecteur unique de transferts entre État et sécurité sociale ».

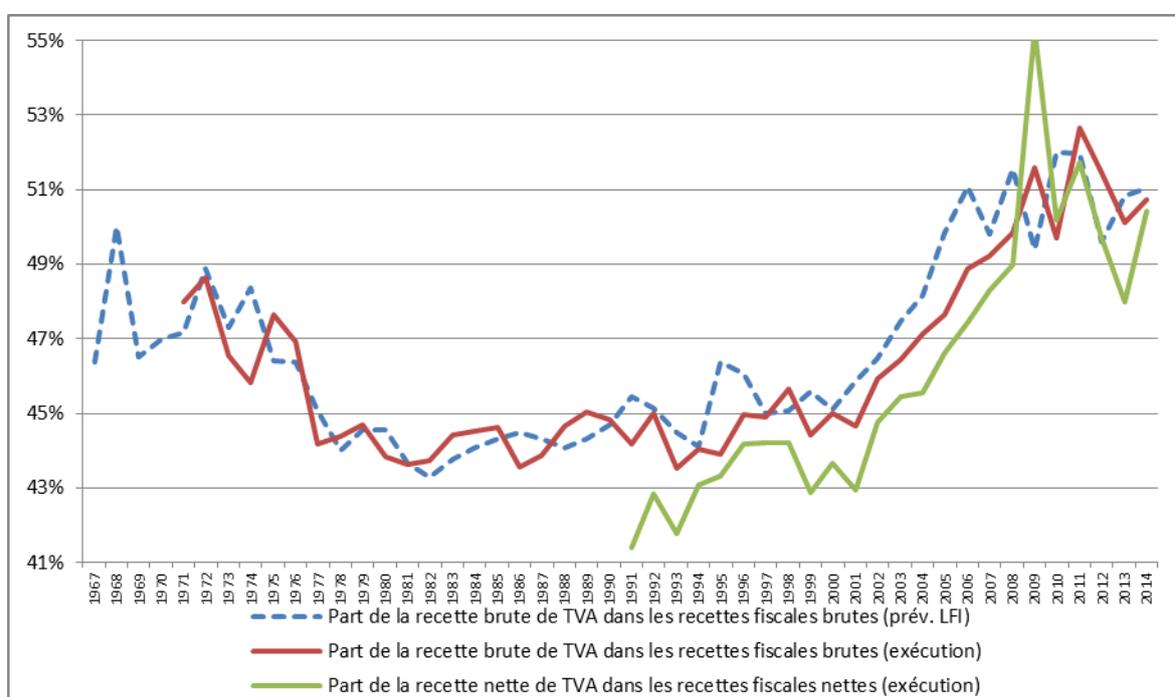
²² Les différences entre comptabilité budgétaire et comptabilité nationale en matière de TVA sont développées *supra*.

de recettes fiscales nettes. En conséquence, il n'a pas été possible de reconstituer la série des recettes nettes de TVA antérieurement à 1991. De plus, les données brutes d'exécution de la TVA n'ont pas pu être reconstituées avant 1971.

Pour les besoins de l'analyse, les tableaux et graphiques du présent rapport présentant les données budgétaires antérieures à 1971 reprennent la prévision initiale. Pour les années antérieures à 2001 et exprimées en Francs ont été converties en Euros au taux de 6,55957.

Trois tendances se dégagent de l'analyse du poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'État. Si la phase de baisse (1970-1977) – qui est contemporaine à l'alignement du régime de TVA français avec le cadre communautaire – et la phase de stabilisation (1978-2001) peuvent apparaître cohérentes avec la baisse de la part de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires évoquée *supra* dans le présent rapport, tel n'est pas le cas de la phase de hausse (jusqu'à dépasser 50 % des recettes fiscales du budget général) depuis 2001.

Figure 29 : Part de la TVA dans les recettes fiscales du budget général de l'État



Sources : lois de finances initiales, lois de règlement, rapports parlementaires. Calculs et présentation du rapporteur. Données à périmètre courant.

1.4.3.1. Entre 1970 et 2001, la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État a progressivement diminué avant de se stabiliser

Depuis 1968 (généralisation de la TVA au commerce²³ et premières incidences de l'harmonisation communautaire), la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État a connu une baisse progressive, passant de 48 % en 1971 à 44,7 % en 2001, tout en demeurant, s'agissant des recettes brutes hors remboursements et dégrèvements, jamais inférieures à 43 %.

Entre 1971 et 1977, la part de la TVA dans les recettes fiscales brutes a baissé de 5 points, pour se replier à 44,2 % en 1977. Comme le relevait le Conseil des impôts dans son VI^e

²³ En application de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires.

rapport consacré à la TVA publié en 1983²⁴, cette évolution est due à des effets d'assiette (pour partie en raison de l'incidence de l'harmonisation communautaire), mais surtout de taux. Le taux réduit a en effet été ramené de 7,5 % à 7 % en 1972 et le taux normal abaissé de 20 % à 17,6 % en 1977. Enfin, le taux intermédiaire a été supprimé de fait en 1977 (avant sa suppression formelle au 1^{er} juillet 1982) avec sa fusion avec le taux normal.

Entre 1978 et 1995, la part de la TVA dans les recettes fiscales se stabilise entre 44 et 46 %. Cette période de relative stabilité masque néanmoins des évolutions différenciées, qui peuvent, outre les effets d'assiette, en partie s'expliquer par les évolutions de taux nominaux de TVA. Le taux intermédiaire est ainsi formellement supprimé au 1^{er} juillet 1982, tandis que le taux normal est relevé d'un point (de 17,6 % à 18,6 %) et que le taux super-réduit (à 5,5 %) est créé à cette même date.

Enfin, cette période est également marquée par la suppression progressive du taux majoré (33,33%) entre 1988 et 1992²⁵, et par l'abaissement du taux réduit de 7 % à 5,5 % et du taux super-réduit de 5,5 % à 2,1 % en 1989²⁶. L'évolution détaillée de la structure des taux est présentée en annexe n° 6 du présent rapport.

1.4.3.2. Depuis 2002, la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État progresse pour dépasser 50 % depuis 2009

Une première phase d'augmentation de la part de la TVA dans les recettes fiscales a lieu en 1995-1996. Elle est en grande partie consécutive à la hausse de deux points du taux normal (de 18,6 % à 20,6 %) au 1^{er} août 1995.

Entre 2003 et 2009, le poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'État croît de manière très sensible pour dépasser 51 % en 2009, selon une tendance inverse à la dégradation du poids de la TVA dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires.

De manière globale, deux évolutions peuvent expliquer cette divergence d'évolution dans la position de la TVA au regard, d'une part, des recettes fiscales de l'État et, d'autre part des prélèvements obligatoires. La première tient à la montée en puissance de la contribution sociale généralisée (CSG), notamment à partir de 1997 et 1998, qui a contribué à affecter la part de la TVA dans les prélèvements obligatoires, sans pour autant avoir d'incidence sur le mix fiscal du budget général de l'État. La seconde tient à l'érosion de la fiscalité d'État sous le double effet de l'augmentation des transferts de fiscalité vers les collectivités territoriales (Acte II de la décentralisation) et vers la sécurité sociale : la part de la TVA dans les recettes fiscales du budget de l'État s'en trouve ainsi mécaniquement augmentée, sans avoir néanmoins d'impact sur la répartition des prélèvements obligatoires puisque les transferts de fiscalité entre administrations publiques sont neutres sur le taux de prélèvements obligatoires.

De manière beaucoup plus marginale, les réformes fiscales mises en œuvre entre 2002 et 2008 ont légèrement contribué à réduire le rendement de l'impôt sur le revenu, ce qui a pu mécaniquement faire progresser la part de la TVA dans la totalité des recettes fiscales de l'État (cf. tableau ci-après).

²⁴ Conseil des impôts, VI^e rapport au Président de la République sur la TVA, 1983.

²⁵ La suppression du taux majoré s'est traduite par la réduction progressive du taux avant sa suppression définitive, mais également par le basculement de produits du taux majoré vers le taux normal (p. ex. l'automobile).

²⁶ L'évolution des taux de TVA est analysée dans le détail dans la partie II du présent rapport.

Figure 30 : Comparaison des principales recettes fiscales de l'État en euros constants et en part dans les recettes fiscales nettes

	2002		2008		2010		2012		2014	
	En Md€ constants	En % des RFN	En Md€ constants	En % des RFN	En Md€ constants	En % des RFN	En Md€ constants	En % des RFN	En Md€ constants	En % des RFN
Impôt sur le revenu	60,24	20,8%	56,21	19,5%	51,05	18,8%	62,02	22,5%	69,57	25,2%
Impôt sur les sociétés	45,21	15,6%	53,41	18,5%	37,92	14,0%	38,43	13,9%	35,51	12,9%
TVA nette	129,52	44,7%	141,02	49,0%	138,94	51,2%	140,48	50,9%	139,04	50,4%

Source : lois de règlements, calculs et présentation du rapporteur. Données exprimées en Md€ constants₂₀₁₅.

Depuis 2009, le poids de la TVA dans les recettes fiscales de l'État semble se stabiliser autour de 50 %.

La réaction de l'impôt sur les sociétés à la crise de 2009 a contribué à fortement accroître la part de la TVA dans les recettes fiscales, en particulier dans les recettes nettes compte tenu des mesures fiscales du plan de relance de l'économie²⁷, malgré la très nette baisse de la recette de TVA en 2009 (-9,63 % de recette brute et -5,95 % de recette nette²⁸). A l'inverse, en 1993 (année de récession), la recette nette de TVA avait connu une moins-value de -2,87 % par rapport à 1992, et sa part dans les recettes fiscales nettes de l'État avait diminué de 1,1 point.

1.4.4. Le rendement de la TVA est très dynamique sur longue période

1.4.4.1. En euros constants, le produit de la TVA a plus que triplé depuis 1971

De manière à neutraliser la composante prix de l'évolution de la recette de TVA, la série longue des recettes budgétaires de TVA a été retraitée pour être exprimée en euros constants en valeur 2015²⁹.

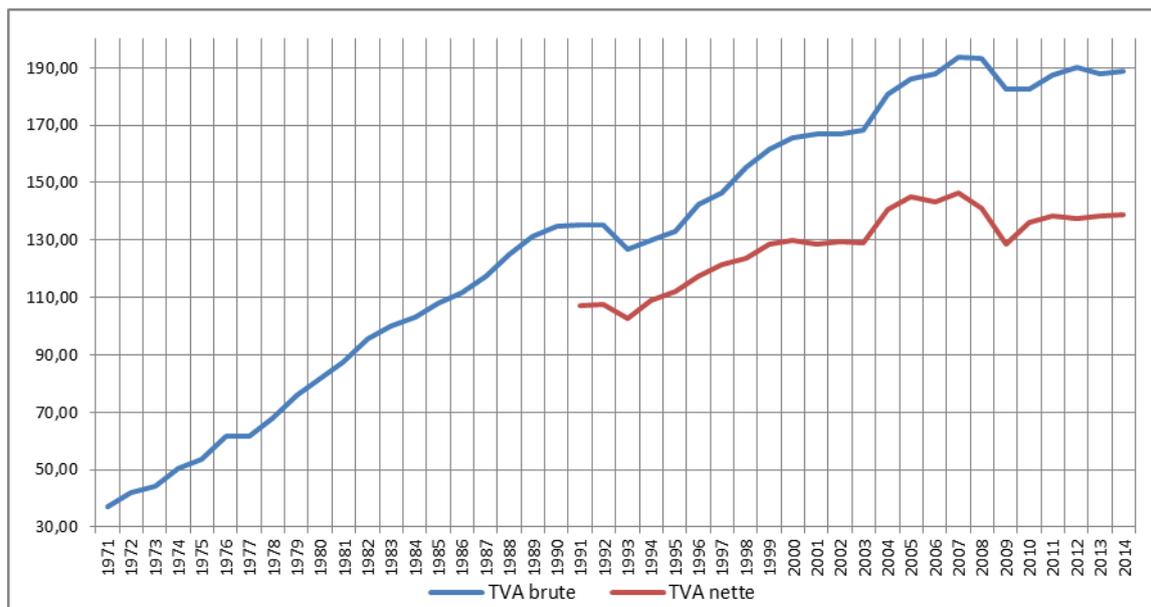
Le produit de la TVA budgétaire en euros constants₂₀₁₅ et à périmètre courant (non retraité des mesures nouvelles, des mesures de transfert et des mesures de périmètre) a connu une progression globalement continue depuis 1971. Cette évolution est particulièrement nette jusqu'en 2000, malgré la baisse de rendement constatée en 1993 qui tient au fléchissement de la base taxable en période de récession.

²⁷ Cf. *infra*.

²⁸ L'importante différence de moins-value entre les recettes nettes et les recettes brutes tient à la modification des règles de remboursement des crédits de TVA en 2009 et sa mensualisation. 2010 enregistre le contrecoup de cette mesure avec une forte progression de la recette nette.

²⁹ En lecture, la présentation de la recette de TVA en euros constants en valeur 2015 est présentée sous le format Md€ constants₂₀₁₅.

Figure 31 : Recettes budgétaires réelles de la TVA en Md€ constants₂₀₁₅



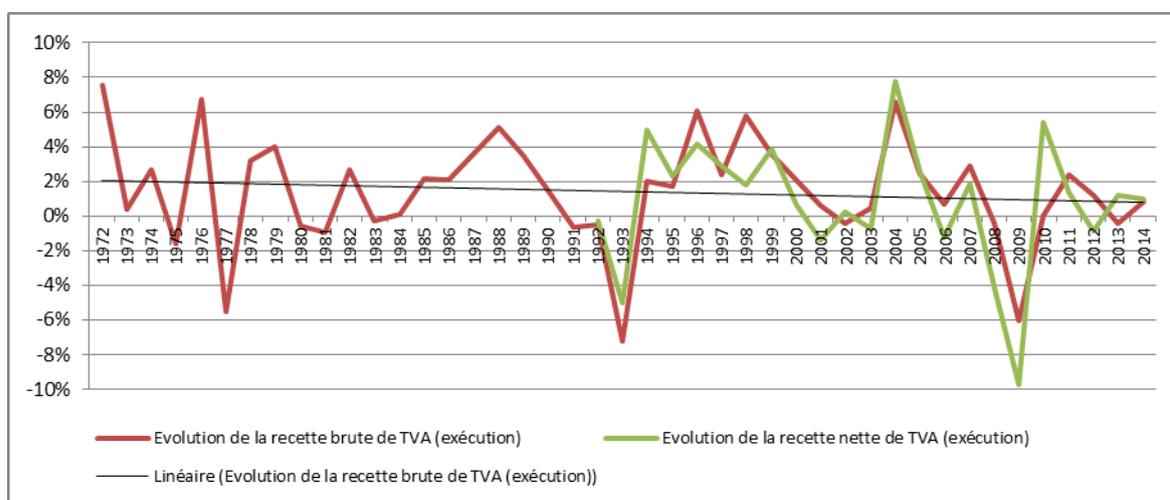
Source : Lois de règlement, INSEE (inflation et PIB base 2010). Calculs et présentation du rapporteur.

1.4.4.2. Depuis 2000, la progression de la recette réelle de TVA ralentit

Dans la période récente, malgré la reprise de la progression de la recette de la TVA à partir de 2011 après la chute conjoncturelle de 2009, le produit de la TVA budgétaire n'a toujours pas retrouvé son niveau d'avant la crise de 2008-2009 en Euros constants (193,75 Md€ de recette brute et 146,50 Md€ de recette nette en 2007).

Une partie de la recette de TVA étant transférée à la sphère sociale (*cf. infra et supra*), le rythme d'évolution brut du rendement peut être affecté par les modifications des règles et des volumes de TVA qui y sont transférés. Il en est ainsi par exemple de la budgétisation de la TVA auparavant affectée au budget annexe de la protection sociale agricole (BAPSA) en 2004 et des transferts en 2006, 2008 et 2011 d'assiettes sectorielles de TVA à la sécurité sociale, puis de transfert de fractions de TVA nette à partir de 2013.

Figure 32 : Variation annuelle de la recette réelle de TVA budgétaire corrigée de l'inflation



Source : lois de finances initiales, lois de règlement, rapports parlementaires. Calculs et présentation du rapporteur. Données à périmètre courant.

En matière de recette nette, la recette réelle de la TVA budgétaire progresse de plus de 27 Md€₂₀₁₅ entre 1993 et 2000 par l'effet principal de la hausse de 2 points du taux normal en 1995 et de la dynamique d'assiette. La baisse de 1 point du taux normal en 2000 ouvre une période de stabilisation de la recette réelle à environ 130 Md€ jusqu'en 2003.

La forte augmentation de la recette nette de TVA pour le budget général en 2004 tient principalement à une mesure de périmètre. LA TVA auparavant affectée au budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA) a été rebudgétisée à hauteur de 4,65 Md€₂₀₀₄.

Le fléchissement de la recette de la TVA budgétaire constante entre 2007 et 2009 (- 18 Md€₂₀₁₅ de recettes nettes réelles) a une double origine. D'une part une composante conjoncturelle liée à l'entrée dans la crise qui a réduit la dynamique de l'assiette et aux mesures fiscales du plan de relance (mensualisation des remboursements de crédits de TVA)³⁰. D'autre part, une composante discrétionnaire liée au transfert vers la sphère sociale de produits sectoriels de la TVA, à hauteur de 5,41 Md€₂₀₀₆ en 2006, puis de 2,1 Md€₂₀₀₈ en 2008 en compensation des exonérations de charges sur les heures supplémentaires de la loi TEPA, mais également liée à la mise en œuvre du taux réduit sur la restauration en 2009 pour 3 Md€.

La reprise de la progression de la recette de la TVA en 2010 (+ 7,7 Md€) est essentiellement conjoncturelle. La rebudgétisation en 2013 de 2,1 Md€₂₀₁₃ de recette de TVA transférée en compensation des exonérations TEPA n'a eu une incidence favorable que sur la recette brute, la recette nette demeurant stable en euros constants. L'augmentation de la recette réelle semble ainsi avoir été absorbée par les remboursements de crédits de TVA.

Les augmentations de taux nominaux de TVA en 2012 (création d'un second taux réduit à 7 %) et en 2014 (relèvement du taux intermédiaire à 10 % et du taux normal à 20 %) semblent n'avoir eu aucune incidence sensible sur la recette réelle nette pour l'État. Pour 2012, la recette nette supplémentaire de 2,2 Md€ en année pleine était pourtant supérieure au transfert de 1,34 Md€ de recettes de TVA à la CNAMTS en 2011 dans le cadre de la réforme des retraites. De même, l'augmentation des taux en 2014 (évaluée *a posteriori* à 6,8 Md€ en année pleine par la DG Trésor³¹), n'a eu aucune incidence sur l'évolution de la recette budgétaire réelle de la TVA, alors même que la fraction complémentaire de TVA transférée à la sphère sociale en 2014 (3,04 Md€), venant donc en déduction de la recette budgétaire nette, était inférieure³².

³⁰ Parmi les principales mesures fiscales du plan de relance de l'économie :

Coût en M€	Annonces de décembre 2008	LFI 2009	LFI + LFR 2009	Exécution estimée 2009 (PLF 2010)	Coût constaté en 2009	Coût net estimé pour 2010
Carry back - RAD	1 800	1 800	1 800	4 500	5 031	- 800
TVA	3 600	3 600	3 600	6 500	6 504	Néant
CIR	3 800	3 800	3 800	3 800	3 800	1 500
Excédents d'IS	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	néant
Amortissement accéléré	700	Impact 2010			Néant	400
Total Mesures fiscales Entreprises	9 900	9 200	9 200	14 800	15 335	1 100
IR ménages modestes	Sans objet		1 100	1 000	932	néant
Doublement du plafond PTZ	600	Impact 2010			Néant	100
Total Mesures fiscales Ménages	600	0		1 000	932	
TOTAL	10 500	9 200	10 300	15 800	16 267	1 200

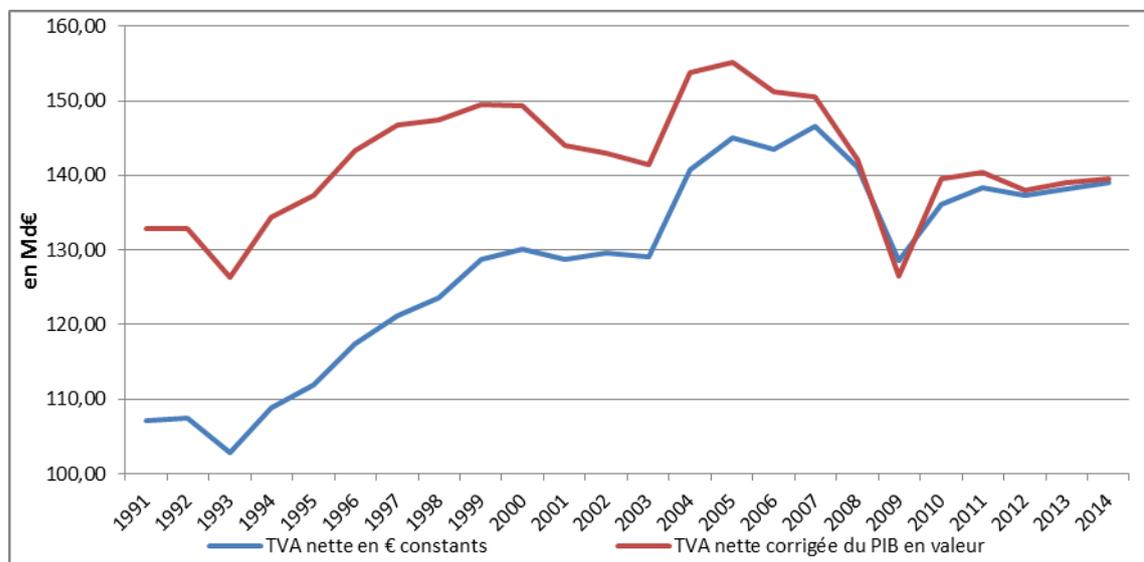
(Sources : ministère de la Relance - rapports Cour - données 2009 effectives issues de la DGFIP)

³¹ Note transmise aux rapporteurs « Détails sur le chiffrage des mesures de changements de taux de TVA de 2012 et de 2014 », avril 2015.

³² Les facteurs d'évolution de la recette de TVA sont analysés dans la partie II du présent rapport.

Les mêmes constats peuvent être tirés en retraitant la série de recettes budgétaires de TVA en euros courants de l'évolution du PIB en valeur, en supposant de manière conventionnelle une élasticité unitaire de la recette de la TVA à l'évolution du PIB, de manière à ne faire apparaître que la seule composante discrétionnaire (mesures nouvelles, transferts et mesures de périmètre).

Figure 33 : Évolution de la recette nette de TVA budgétaire corrigée de l'inflation et du PIB en valeur



Source : lois de règlement, INSEE (inflation et PIB en valeur base 2010), calculs et présentation du rapporteur. Donnée de recettes budgétaires de TVA à périmètre courant.

Sous réserve de la prise en compte des sur/sous-réactions de la TVA au PIB (notamment en 2009) sur la période qui sont analysées dans la partie 2 du présent rapport, cette représentation montre que la recette budgétaire de TVA corrigée de l'activité est, en 2014, à son niveau de 1995.

1.5. Synthèse de la première partie

La TVA occupe une place singulière dans les prélèvements obligatoires français. Elle est le premier impôt et le deuxième prélèvement obligatoire en termes de rendement derrière les cotisations sociales. Elle représente plus de 50 % des recettes fiscales de l'État et constitue la principale composante de la fiscalité indirecte et de la fiscalité de la consommation en France.

Cependant, malgré cette prédominance de la TVA dans le système fiscal français, sa part dans le PIB et dans les prélèvements obligatoires ne cesse de diminuer, à l'inverse de la tendance observée en Europe et dans les pays de l'OCDE. La progression du taux de prélèvements obligatoires depuis les années 1970, particulièrement des prélèvements sociaux en raison de la hausse des besoins de financement des administrations de sécurité sociale, s'est faite sans recourir particulièrement à la TVA, contribuant ainsi à dégrader sa part relative.

Cette dégradation contraste avec la part de la TVA dans les recettes fiscales de l'État, qui a progressé au cours des années 2000 et dépasse désormais 50 %. Ceci résulte de trois facteurs. Tout d'abord, une réduction du périmètre des recettes fiscales de l'État consécutive à la compensation des transferts de compétence liée à l'acte II de la décentralisation et à l'augmentation des transferts de recettes au profit de la sécurité sociale. Ensuite, une légère dégradation du rendement des deux autres grands impôts d'État – l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés – liée à des allègements ou à des raisons conjoncturelles. Enfin, un

effet de bascule des prélèvements frappant le travail vers la fiscalité de la consommation inaugurée en 2006 avec le transfert d'assiettes sectorielles de TVA, puis de fractions de TVA nette, qui a atteint 11,1 Md€ en 2015.

2. Le rendement de la taxe sur la valeur ajoutée est fortement lié à l'évolution de l'activité, mais est affecté par une structure de taxation insuffisamment efficace

La prévision de la recette de TVA est réalisée sur la base de l'observation de l'évolution des emplois taxables à la TVA en comptabilité nationale et est profondément liée à l'activité. Le rendement de la TVA est déterminé par trois éléments principaux qui sont abordés de manière sélective dans cette deuxième partie : le taux, l'assiette et les régimes de taxation.

2.1. La prévision de la recette de TVA est déterminée par l'activité et l'évolution des emplois taxables

2.1.1. La méthodologie de prévision de la TVA fait appel à l'observation de la comptabilité nationale

La prévision de la recette de TVA fait intervenir plusieurs directions d'administration centrale du ministère des Finances. La direction générale du Trésor (DG Trésor) assure la prévision macro-économique qui sous-tend l'évolution spontanée de la recette de TVA. La direction de la législation fiscale assure l'évaluation des mesures nouvelles (principalement les modifications de structure de taux), parfois en lien avec la DG Trésor et avec la direction générale des finances publiques. La direction du budget assure la synthèse des prévisions et des mesures de périmètre (modification des règles n'ayant pas d'incidence sur le solde budgétaire) et des mesures de transfert (modification des règles ayant un impact sur le solde budgétaire, mais pas sur le solde des administrations publiques – comme l'affectation de recettes de TVA à la sphère des administrations de sécurité sociale).

Comme le relève l'annexe 2 du rapport particulier consacré à *L'incidence économique de la TVA*, il n'est pas possible d'observer directement la décomposition, par agent économique et par taux, de l'origine des recettes de TVA :

- Le code général des impôts, définit le taux de TVA applicable à chaque transaction. Cependant cette information ne permet pas de reconstituer la TVA brute ou la TVA nette en l'absence de connaissance de règles de déductibilité en amont ;
- Les déclarations de TVA déposées par les entreprises précisent la TVA collectée à chaque taux, la TVA déductible et déduite, ainsi que le montant reversé au Trésor. Cependant, ce dernier montant ne décompose pas la TVA déductible et la TVA reversée par taux. Il n'est donc pas possible d'avoir une traçabilité par taux et par nature d'assiette sur la totalité de la chaîne de déduction.

Encadré 2 : De la TVA budgétaire à la TVA en comptabilité nationale

L'agrégat TVA en comptabilité nationale se distingue de la TVA budgétaire en plusieurs points :

- il ne prend en compte que la TVA nette des remboursements, soit l'incidence nette de cet impôt sur l'économie ;
- il neutralise les effets de décalage de perception entre la comptabilité générale de l'État et la comptabilité budgétaire des recettes de l'État pour ne retenir que la recette en droits constatés. Le décalage tient au fait que les recettes de TVA perçues sur des transactions effectuées un mois donné sont enregistrées pour ce même mois en comptabilité nationale (enregistrement en droits constatés) alors que les recettes budgétaires ne sont perçues qu'un mois plus tard. Ainsi, la TVA payée sur les transactions de décembre N est comptabilisée en N en comptabilité nationale, mais en N+1 en comptabilité budgétaire. Un écart entre comptabilité nationale et comptabilité budgétaire peut ainsi

apparaître, notamment lors de l'entrée en vigueur de mesures nouvelles. Sur un exercice donné, ce décalage rend logiquement la TVA budgétaire légèrement inférieure à la TVA en comptabilité nationale. Mais à ce décalage d'un mois peuvent s'ajouter des phénomènes d'accélération ou de ralentissement des encaissements induisant un écart entre les taux de croissance des deux TVA.

L'analyse de l'exécution de la TVA budgétaire au regard de l'évolution des emplois taxables doit donc faire l'objet d'une « clef de passage ».

Par ailleurs, l'application des taux de TVA en vigueur aux différents éléments de la demande, produit par produit, dans la comptabilité nationale permet de reconstituer le montant de TVA que l'État devrait théoriquement percevoir.

L'écart de TVA ainsi constaté résultant de la comparaison avec la TVA effectivement perçue en comptabilité nationale est significatif. Il s'établissait à 11,2 Md€ en 2010³³, à 12,6 Md€ en 2012 et à 10,7 Md€ en 2013. En 2014, cet écart atteindrait 14,9 Md selon le modèle TVA de la DG Trésor³⁴, avant les retraitements effectués par l'INSEE notamment pour prendre en compte la franchise en base. Selon l'INSEE³⁵, cet écart provient en grande partie de l'activité dissimulée par les entreprises et à la fraude dans le but de collecter moins de TVA, alors qu'elles la font payer au client final. Toutefois, l'écart peut également résulter d'aléas statistiques.

Source : Projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens t. I. Cour des comptes, notes d'analyse de l'exécution budgétaire. INSEE, « L'évaluation macroéconomique de l'économie non observée. Fiche méthodologique de la base 2010 des comptes nationaux », mai 2014.

Eu égard à ses modalités particulières de fonctionnement, la recette de TVA ne peut être prévue sur la seule base des données fiscales recueillies par la direction générale des finances publiques (DGFIP).

2.1.1.1. Le rôle central de la direction générale du Trésor dans la prévision globale

La DG Trésor assure l'évaluation de la recette de TVA sur la base de l'évolution prévisionnelle des grands agrégats macro-économiques de la comptabilité nationale.

Même si la dynamique de la TVA est proche de celle du PIB sur longue période³⁶, le taux de croissance retenu dans la prévision de la TVA diffère du PIB pour au moins trois raisons : le PIB intègre la balance des échanges commerciaux alors que seules les importations sont taxées à la TVA ; une partie des dépenses composant le PIB n'est pas assujettie à la TVA ; le PIB est établi toutes taxes comprises, et comprend donc ainsi une part de TVA.

Le tome I de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 décrit ainsi les modalités d'évaluation de la TVA : « *La prévision économique des recettes de taxe sur la valeur ajoutée est effectuée sur le champ de la comptabilité nationale. L'évolution spontanée retenue en prévision est celle de l'assiette macroéconomique simulée de la TVA (appelée « emplois taxables »), reconstituée à partir des prévisions de consommation hors taxe et d'investissement hors taxe, sous-jacentes au scénario macroéconomique d'ensemble. À cette croissance des emplois taxables peut également s'ajouter l'effet de la déformation de la structure de consommation des ménages entre produits taxés au taux normal et produits taxés aux taux réduits (« effets de structure »). La prévision pour l'année en cours peut également intégrer les informations tirées des recouvrements ».*

³³ INSEE, « L'évaluation macroéconomique de l'économie non observée. Fiche méthodologique de la base 2010 des comptes nationaux », mai 2014.

³⁴ Charlotte GEAY, *L'incidence économique de la TVA. Rapport particulier n° 3 du Conseil des prélèvements obligatoires*, mai 2015.

³⁵ INSEE, « L'évaluation macroéconomique de l'économie non observée. Fiche méthodologique de la base 2010 des comptes nationaux », mai 2014.

³⁶ Cf. paragraphe 2.1.2 du présent rapport.

Plus précisément, la DG Trésor procède à une décomposition des comptes nationaux semi-définitifs de l'année n-2, pour en extraire la base taxable comptable par secteurs, par agents et par produits, en neutralisant les opérations retracées en comptabilité nationale et qui ne font pas l'objet de transactions assujetties à la TVA³⁷.

Sur la base des comptes semi-définitifs 2012 à législation 2014, le rapport particulier n° 3 consacré à *L'incidence économique de la TVA* décrit la répartition finale de la recette de TVA en fonction de celle des emplois taxables à la TVA. Il présente l'assiette rémanente sur laquelle les agents économiques supportent une charge finale de TVA.

Figure 34 : Part de l'assiette « rémanente » taxable à la TVA dans les comptes nationaux 2012

Type d'emploi	Part de l'assiette rémanente
Consommation finale	52%
dont ménages	66%
dont APU	12%
dont ISBLSM	0%
Consommation intermédiaire	9%
Formation brute du capital fixe	43%
dont APU	79%
dont ménages	85%
dont ISBLSM	97%
dont entreprises	16%

Source : DG Trésor, *comptes nationaux 2012 (base 2010)*, modèle selon législation 2014. ISBLSM : institutions sans but lucratif au service des ménages.

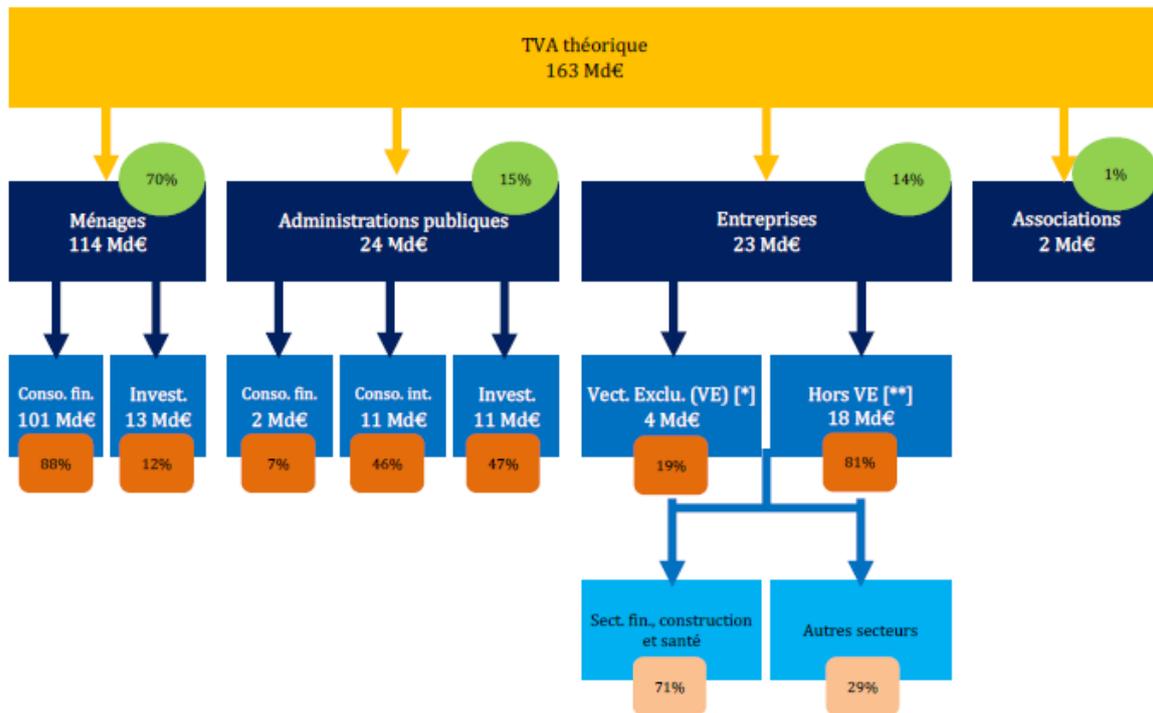
Le « modèle TVA » de la DG Trésor établit une TVA super-brute qui correspond à la somme de la TVA théoriquement acquittée par l'ensemble de la chaîne économique avant toute prise en compte des mécanismes de déductibilité. Sur la base de ces résultats, le modèle détermine la TVA déductible sur les intrants et aboutit à un calcul statistique des recettes théoriques nettes de TVA. Ce montant, repris, dans le rapport particulier n° 3 sur *L'incidence économique de la TVA*, s'élève à 163 Md€. La différence de 14,9 Md€ entre la recette théorique nette et la recette réelle nette en comptabilité nationale (148,13 Md€) en 2014 s'explique par les écarts liés à la méthode de reconstitution statistique du « modèle TVA », mais également aux assiettes de fraude et de travail dissimulé sur lesquelles aucune recette n'est collectée, aux sommes non recouvrées pour motifs divers et aux erreurs des contribuables. Ce montant théorique se distingue également de la recette budgétaire de la TVA (138,35 Md€) en raison des retraitements de la comptabilité budgétaire³⁸. Les transferts des recettes vers les administrations de sécurité sociale sont sans incidence sur cet écart puisqu'ils sont retracés dans les comptes des administrations de sécurité sociale³⁹.

³⁷ Une méthode moins fine et plus empirique, consiste à évaluer la recette de TVA sur la base d'un agrégat pondéré constitué des principaux déterminants de l'évolution de la TVA sans se référer au détail de la consommation par produits en comptabilité nationale : la consommation finale hors taxe des ménages (60 %) ; les consommations intermédiaires hors taxe (20 %) ; les investissements de ménages (20 %).

³⁸ Voir encadré n° 2

³⁹ Cf. paragraphe 1.4 du présent rapport.

Figure 35 : Décomposition comptable de la TVA théorique en 2014



Source : INSEE, modèle DG Trésor (compte semi-définitif 2012 en base 2010, modèle selon législation 2014), calculs du rapporteur. Extrait du rapport particulier n° 3 sur L'incidence économique de la TVA.

Aux bases d'emplois taxables sont appliqués des taux d'évolution. Les principales hypothèses sous-jacentes, notamment celles sur la consommation des ménages et l'investissement des ménages, sont précisées au sein du projet de loi de finances et du *Rapport économique, social et financier (RESF)* qui lui est annexé. L'introduction, dans le tome I de l'évaluation de voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2015 d'un encadré relatif à la prévision de recettes de TVA, marque un progrès réalisé depuis la publication du référé de la Cour des comptes du 16 décembre 2013 sur les prévisions des recettes fiscales de l'État⁴⁰.

2.1.1.2. La direction de la législation fiscale assure l'évaluation et le suivi de l'essentiel des mesures nouvelles et des dépenses fiscales

La direction de la législation fiscale (DLF) assure la synthèse de l'évaluation des mesures nouvelles et des dépenses fiscales relatives à la TVA. Un certain nombre de simulations financières de mesures nouvelles sont néanmoins réalisées par la DG Trésor sur la base du « modèle TVA » et d'une évaluation de l'assiette concernée par la mesure en comptabilité nationale, ou par la DGFIP à partir des données fiscales.

L'effet de structure lié aux mesures nouvelles sur la consommation est réputé nul en construction. Il est en effet incertain d'en retenir un *ex ante* et il n'est pas fait recours à un modèle de micro-simulation. Il est ainsi considéré que d'éventuels changements de comportements sont déjà pris de manière globale dans les hypothèses macro-économiques

⁴⁰ Référé n° 68282 du 16 décembre 2013 sur les prévisions de recettes fiscales de l'État adressé au ministre de l'Économie et des Finances.

de l'évolution des bases taxables et sont en toute hypothèse non significatifs d'un point de vue statistique⁴¹.

Le postulat de l'absence d'effet de structure des mesures nouvelles, qui vise à limiter les risques de double compte de leur incidence, est néanmoins de nature à déformer la qualité de la prévision initiale, en renvoyant une partie de l'effet de la mesure nouvelle dans la base d'évaluation spontanée de la recette à législation constante.

Les effets de structure des mesures nouvelles peuvent néanmoins être recherchés *ex post* lors de l'actualisation du chiffrage des mesures nouvelles ou lors de l'analyse des facteurs de progression de l'évolution spontanée de la recette de TVA, mais il ne s'agit que d'un constat empirique d'une modification de comportement pour l'assiette considérée, sans qu'il existe une certitude quant au rattachement de cette modification au changement de législation.

S'agissant de l'évaluation du coût des dépenses fiscales hors mesures nouvelles, elle est réalisée par la DLF en fonction des hypothèses de mécanique propres de fonctionnement de ces dépenses fiscales⁴².

2.1.1.3. La direction générale des finances publiques propose une contre-expertise des évaluations macroéconomiques de la TVA réalisées par la DG Trésor

La DGFIP propose, au regard des données détaillées d'encaissements dont elle dispose, ses propres prévisions qui sont confrontées aux évaluations macroéconomiques de la DG Trésor. Cette confrontation de plusieurs prévisions permet de consolider la fiabilité des cibles retenues dans les documents budgétaires.

La DGFIP peut également contribuer à l'évaluation des mesures nouvelles, dès lors que l'évaluation de ces mesures nouvelles nécessite d'exploiter les déclarations de TVA.

La DGFIP propose, au regard de la cible de TVA nette retenue en projet de loi de finances, une décomposition de cette TVA nette entre recouvrements de TVA brute et remboursements et dégrèvements, dont le niveau est justifié en crédits budgétaires dans le projet annuel de performance du programme 200 - *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*.

Selon cette annexe au projet de loi de finances, l'évolution des demandes de remboursements de taxe déposées par les entreprises au sein des services de la DGFIP est liée à celle de certains agrégats macroéconomiques. Par exemple, l'accroissement de leurs investissements et/ou de leurs exportations conduit les entreprises à être davantage en situation de crédit. Des facteurs d'ordre comportemental viennent en outre influencer sur le niveau des demandes déposées. La propension des contribuables à demander en remboursement le crédit dont ils disposent au titre d'un exercice peut en effet varier au cours du temps (arbitrage entre report du crédit ou demande de remboursement).

Ainsi, une partie de l'évolution des remboursements et dégrèvements résulte de la mécanique de l'évolution de la base taxable en comptabilité nationale, ainsi que du volume des exportations (voir paragraphe 2.6). Une autre partie résulte de facteurs comportementaux évalués de manière empirique par la DGFIP en fonction des rythmes de demande de remboursement des crédits de TVA, des rythmes de traitement par l'administration fiscale et du rythme de paiement des remboursements.

Le profil de recettes de TVA brute est en effet construit à partir d'une tendance historique, ajustée d'une composante saisonnière (soldes, achats de Noël, etc.), d'un effet lié aux jours ouvrés, ainsi que d'un « bruit » statistique. De la même manière, la DGFIP assure une

⁴¹ Réponse du ministre de l'Économie et des Finances et du ministre délégué chargé du Budget au référé de la Cour des comptes du 16 décembre 2013 précité.

⁴² L'analyse des dépenses fiscales de TVA est réalisée *infra*.

prévision pour les remboursements de crédits de TVA sur la base des rythmes de dépôts, de traitement et d'ordonnement des remboursements observés en série longue depuis 2002.

Le projet annuel de performance du programme 200 détaille la contribution de ces différents facteurs. Pour 2015, la DGFIP estime ainsi que la croissance des emplois taxables et la hausse attendue du rendement de la TVA, prévue à 1,4 % entre 2014 et 2015, devrait constituer le principal facteur d'augmentation des remboursements et dégrèvements, alors que le niveau des remboursements observé au 1^{er} semestre 2014 était en faible croissance⁴³.

La DGFIP peut également contribuer à l'évaluation des mesures nouvelles, dès lors que l'évaluation de ces mesures nouvelles nécessite d'exploiter les déclarations de TVA.

Enfin, la DGFIP assure le suivi mensuel de l'exécution des recettes de TVA et des remboursements de crédits de TVA sur la base de profils d'encaissement réalisés *ex ante*.

2.1.1.4. La direction générale des douanes et des droits indirects réalise la prévision de la TVA extracommunautaire et de la TVA pétrolière

La direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) assure le recouvrement de deux composantes de la TVA : la TVA grevant les produits pétroliers et la TVA perçue sur les importations en provenance d'États tiers à l'Union européenne (*cf. infra*). Ces deux composantes sont évaluées de manière distincte. La prévision de TVA sur les produits pétroliers est réalisée en fonction d'hypothèses sur les prix et les volumes de consommation. La TVA relative aux importations est évaluée en fonction des prévisions de montant des importations.

2.1.1.5. La direction du budget assure la synthèse des prévisions des recettes budgétaires de TVA

En tant que responsable de la rédaction du tome I de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances, la direction du budget assure la synthèse des prévisions de TVA. En revanche, sa capacité d'évaluation autonome des recettes de TVA est limitée puisqu'elle s'en remet à l'estimation des emplois taxables réalisée par la DG Trésor pour l'évolution spontanée et aux informations de la DGFIP sur le suivi infra-annuel des encaissements pour évaluer un éventuel écart au profil sous-jacent de recettes attendues.

Pendant, la direction du budget coordonne l'ensemble de la procédure de prévision des recettes de TVA et les travaux des quatre autres directions concernées (DG Trésor, DGFIP, DLF et DGDDI). En particulier, elle organise deux à trois réunions par an (février – juillet) qui ont vocation à préparer les arbitrages du projet de loi de finances sur les hypothèses d'évolution de la recette de TVA préparées par chacune des directions, sur les propositions et le chiffrage des mesures nouvelles transmises par la DLF. S'agissant du suivi de l'exécution des recettes de TVA, ces réunions, qui associent souvent le cabinet du ministre chargé du Budget, complètent de manière plus formelle le suivi mensuel du recouvrement et de l'évolution des sous-jacents macroéconomiques réalisé par les directions.

Sur la base des propositions faites par chacune des directions, la direction du budget réalise une synthèse des prévisions de recettes et des mesures nouvelles pour le projet de loi de finances. L'indépendance de chacune de ces prévisions peut éventuellement conduire à une

⁴³ Plus précisément, s'agissant des entreprises gérées par la Direction des grandes entreprises (DGE), soit environ 50 % des remboursements en montants, le montant cumulé des remboursements demandés a diminué de 4,0 % entre le premier semestre 2013 et le premier semestre 2014, le montant cumulé des ordonnancements des crédits de TVA ayant concomitamment évolué de -0,5 %. Pour ce qui concerne les entreprises non gérées par la DGE, le montant cumulé des remboursements demandés a augmenté de 3,4 % pendant la même période, le montant cumulé des ordonnancements des crédits de TVA ayant concomitamment évolué de +0,8 %

évolution globale prévisionnelle divergeant avec les fondamentaux économiques, notamment ceux sous-jacents à l'évolution spontanée de la TVA⁴⁴. L'arbitrage sur les prévisions de recettes de TVA et les mesures à retenir est réalisé par le cabinet du ministre chargé du Budget dans le cadre de la préparation des projets de lois de finances ou des projets de lois de finances rectificatives.

2.1.1.6. La présentation de la prévision de recettes de taxe sur la valeur ajoutée dans les documents budgétaires

La publication des prévisions de recettes fiscales dans les documents budgétaires est fondée sur un principe de chaînage des prévisions d'une année sur l'autre, auxquelles sont ajoutées ou retranchées les incidences de la croissance spontanée, des mesures antérieures, des mesures nouvelles de l'année et des mesures de périmètre et de transfert.

Il en est ainsi pour la TVA. Le tome I de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour l'année N+1 reprend ainsi la recette définitivement constatée en N-1, rappelle la prévision initiale de la loi de finances ou la re-prévision de la dernière loi de finances rectificative de l'année N, formule et documente une re-prévision de recette pour l'année N. Cette révision constitue la base de détermination de la prévision de recette de TVA dans le projet de loi de finances pour l'année N+1. À celle-ci sont ajoutés ou retranchés les différents facteurs d'évolution de la recette pour l'année N+1 par rapport à la dernière prévision de l'année N. Le tableau suivant illustre la structure de présentation de la prévision de recette de TVA pour le projet de loi de finances pour 2015.

Figure 36 : Présentation de la structure de prévision de la recette de TVA dans le projet de loi de finances pour 2015

<i>(en Md€)</i>		TVA brute	TVA nette
<i>Exécution 2013</i>	<i>(information)</i>	185,49	136,26
<i>Évaluation de la LFR I 2014</i>	<i>(information)</i>	190,20	140,00
Évaluation révisée pour 2014	+	187,82	137,80
Effet de l'évolution spontanée 2015	+	2,51	1,87
Mesures antérieures au PLF 2015	+	1,15	1,15
Mesures nouvelles du PLF 2015	+	0,09	0,09
Mesures de périmètre 2015	+	-0,02	-0,02
Mesures de transfert 2015	+	1,68	1,68
Évaluation proposée pour 2015	=	193,24	142,58

Source : projet de loi de finances pour 2015, *Évaluation des voies et moyens*, tome I.

⁴⁴ En effet, la prévision d'évolution spontanée de la TVA en N+1 se déduit souvent de la différence entre la dernière prévision de l'année N et l'évaluation de l'incidence financière des diverses mesures de l'année N+1. Cette évolution spontanée « implicite » peut être déconnectée des sous-jacents macro-économiques de l'évolution spontanée de N+1. Ceci impose donc aux directions du ministère du Budget d'ajuster les différents facteurs d'évolution de la recette totale pour s'efforcer de rétablir une cohérence entre la prévision d'évolution spontanée et la prévision de croissance des emplois taxables.

Figure 37 : Les prévisions de recettes de TVA d'une année dans les documents budgétaires

	Année n-1		Année n		Année n+1	
	Septembre	Décembre	Septembre	Décembre	Juillet	Septembre
Documents budgétaires	PLF année N	LFI année N	PLF année N+1	PLFR année N	PLR année N	PLFR année N+2
	Rapport économique, social et financier t. I ; Voies et moyens t. I ; <i>Rapport sur les PO et leur évolution</i> PAP du P200 (remboursements et dégrèvements)	Loi de finances	Rapport économique, social et financier t. I ; Voies et moyens t. I ; <i>Rapport sur les PO et leur évolution</i>	Projet de loi de finances rectificative	Projet de loi de règlement ; Développement des recettes du budget général et des dépenses fiscales Rapport sur les résultats et la gestion du budget de l'État de la Cour des comptes.	Rapport économique, social et financier t. I ; Voies et moyens t. I ; <i>Rapport sur les PO et leur évolution</i>
Nature des informations relatives à la TVA	<ul style="list-style-type: none"> - Prévision de recette brute ; nette ; de remboursements et dégrèvements. - Décomposition de la recette entre évolution spontanée ; mesures nouvelles (de l'année ou antérieures) ; mesures de transfert ou de périmètre. - Présentation (non systématique) des facteurs d'évolution macro-économiques de la TVA (évolution des emplois taxables, élasticité) 	<ul style="list-style-type: none"> - Révision éventuelle des hypothèses de recettes en fonction des informations nouvelles. - Prise en compte des éventuels amendements sur les mesures. 	<ul style="list-style-type: none"> - Révision de la prévision de recettes de l'année n en fonction de l'évolution du scénario macro-économique et de l'évolution du coût/rendement prévisionnel des mesures. - Prise en compte des éventuelles mesures prises en cours d'année (LFR antérieures au dépôt du PLF). 	<ul style="list-style-type: none"> - Révision de la prévision de recettes de l'année n en fonction de l'évolution du scénario macro-économique et de l'évolution du coût/rendement prévisionnel des mesures. - Prise en compte des éventuelles mesures prises en cours d'année (LFR antérieures au dépôt du PLFR). <p><i>(en écart à la prévision de la loi de finances ou de la dernière LFR)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Constat de la recette brute, nette, et des remboursements et dégrèvements - Décomposition de la recette par taux applicables dans l'annexe développement des recettes. 	<ul style="list-style-type: none"> Analyse de l'exécution de la recette de TVA constatée pour n-2

Depuis le projet de loi de finances pour 2009, la présentation des facteurs d'évolution des recettes fiscales a gagné en précision, avec la publication de la décomposition des mesures nouvelles antérieures et de l'année ainsi que de la décomposition entre les mesures de périmètre (qui ont potentiellement un effet sur le déficit public) et les mesures de transfert (qui sont neutres pour le déficit public). Auparavant l'évolution des recettes fiscales était expliquée selon deux facteurs de variation, outre l'évolution spontanée. Les aménagements de droits regroupaient en principe les mesures nouvelles législatives prévues dans le projet de loi de finances et ayant une incidence financière. Les autres facteurs de variation recouvraient les mesures antérieures ayant une incidence supplémentaire ou l'extension en année pleine des mesures prises antérieurement au PLF, les mesures exceptionnelles ou venant à expiration.

Les sous-jacents économiques de l'évolution de la prévision de la recette de TVA sont présentés dans le tome I du *rapport économique, social et financier* et, jusqu'en 2013, dans le

rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, également annexés au projet de loi de finances. Cependant, l'étendue de l'information est inégale. Si le niveau prévisionnel de l'évolution des emplois taxables est généralement présenté, ainsi que le coefficient d'élasticité retenu (généralement unitaire), l'analyse de la structure et des déterminants de l'évolution de ces emplois taxables est présente de manière hétérogène d'une année sur l'autre

Le tome I de l'*Évaluation des voies et moyens* et le tome I du *rapport économique, social et financier* présentent également un bilan de l'exécution de la recette de TVA constatée en N-1, en identifiant notamment la contribution de l'évolution spontanée. Ces deux rapports peuvent également être complétés d'encadrés spécifiques portant soit sur la méthodologie d'évaluation de la recette de TVA, soit sur l'analyse détaillée de la recette une année donnée (par exemple, l'analyse des recettes de TVA en 2012 dans le RESF 2014).

Les projets de lois de finances rectificatives exposent de manière beaucoup plus sommaire les facteurs d'évolution et de re-prévision de la recette de TVA. Généralement, l'exposé des motifs se contente d'énoncer la réalisation de l'année N-1 et d'adapter en conséquence la base de TVA de l'année N, ainsi que l'évolution spontanée. Les états des recettes des LFR présentent les ajustements de prévision de recette de TVA en écart à la dernière prévision.

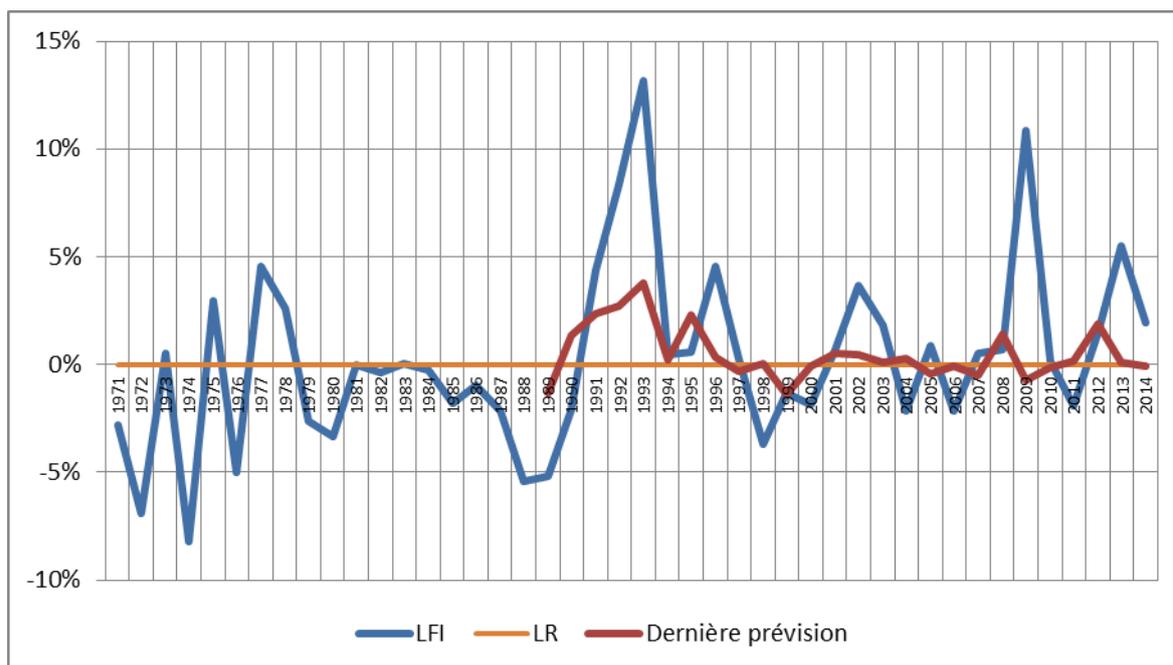
Les projets de lois de règlement présentent assez peu d'analyse de l'évolution des recettes fiscales et en particulier de la TVA, ce qui contraste avec l'analyse de l'exécution des crédits réalisée dans les rapports annuels de performance. L'exposé des motifs rappelle le rendement de la TVA, les écarts à la prévision, voire l'évolution des emplois taxables qui peut expliquer l'évolution du rendement. Le projet de loi de règlement constate la recette définitive de la TVA, identifie les écarts à la prévision initiale et aux révisions de l'année (rappel des motifs des modifications de la recette prévisionnelle en LFR). Pour disposer d'une analyse plus détaillée des facteurs d'évolution de la TVA, il faut se référer au Rapport sur les résultats et la gestion du budget de l'État de la Cour des comptes et son annexe consacrée aux recettes fiscales, ainsi qu'aux rapports parlementaires ou, plus tardivement, aux annexes du projet de loi de finances pour N+2. Le ministère chargé du Budget estime qu'il est complexe de disposer d'une analyse exhaustive des facteurs d'évolution de la TVA, au stade du projet de loi de règlement, dans la mesure où les données de comptabilité nationale qui servent à l'analyse ne sont pas encore définitives.

2.1.2. Les erreurs de prévision ne dépassent généralement pas 5 % et résultent principalement de l'évolution de l'activité en cours d'exercice

2.1.2.1. Les erreurs de prévision ont rarement dépassé les 5 %

La comparaison de la prévision initiale de loi de finances avec la réalisation constatée en loi de règlement permet de déterminer la qualité brute de la prévision, avant prise en compte des facteurs d'évolution en cours d'année, principalement de nature conjoncturelle. La comparaison de la réalisation avec la dernière re-prévision de l'année (généralement dans le cadre de la loi de finances rectificative de décembre de l'année N) fait également apparaître des écarts parfois significatifs, quoique très inférieurs aux écarts avec la prévision de loi de finances.

Figure 38 : Écarts de la prévision de recette brute de TVA par rapport à la réalisation constatée en loi de règlement



Source : lois de finances initiales, lois de finances rectificatives, lois de règlement, calculs et présentation du rapporteur.

Note de lecture : Les écarts positifs traduisent une surévaluation de la recette en loi de finances initiale ou en loi de finances rectificative. Les écarts négatifs traduisent au contraire une sous-évaluation de la recette de TVA brute en loi de finances initiale ou en loi de finances rectificative. LFI : loi de finances initiale ; LR : loi de règlement.

Depuis 1977, quatre années ont vu une erreur de prévision de la loi de finances initiale supérieure à +/- 5 % par rapport à la réalisation. Les écarts proviennent systématiquement d'une surévaluation initiale de la recette en loi de finances, à l'exception des années 1988 et 1989. En 1988 et 1989, la recette a été sous-évaluée, en grande partie en raison de la surestimation de l'incidence de la baisse du taux majoré et de la baisse du taux super-réduit de 5,5 % à 2,1 %.

2.1.2.2. Les écarts à la prévision entre 1990 et 2008

En 1992 et 1993, l'écart de la prévision a été particulièrement net, puisqu'il a atteint même 13 % en 1993. Cet écart a principalement une origine conjoncturelle (la croissance du PIB en volume était initialement prévue à 2,2 % en 1992 et 2,6 % en 1993 ; elle n'a été respectivement que de 1,6 % et de -0,6 %), mais également à d'autres facteurs non anticipés budgétairement en loi de finances initiale⁴⁵. Il est également intéressant de noter qu'entre 1990 et 1993, la dernière re-prévision de recette de TVA en loi de finances rectificative de décembre est demeurée encore très éloignée de la recette constatée en fin de gestion : surévaluation de la recette de TVA de 2,7 % en 1992 et de 3,8 % en 1993.

En 1996, la moins-value par rapport à la prévision initiale atteint 4,6 %, essentiellement en raison de la révision des hypothèses de croissance qui a conduit à minorer la recette attendue

⁴⁵ La suppression du décalage d'un mois dans les remboursements de TVA récupérable a entraîné une moins-value d'environ 18 MdF.

de l'extension en année pleine de la hausse de deux points du taux normal de TVA au 1^{er} août 1995 (recette supplémentaire de 2,6 Md€₁₉₉₆).

Les écarts constatés entre 2001 et 2003 ne résultent pas tant d'une dégradation non anticipée de la conjoncture que d'un effet de structure de la TVA. En effet, en 2002, la progression du produit de la TVA nette (+ 1,6 %) a été très inférieure à celle de son assiette (+ 2,5 %), en raison notamment d'un effet de structure et d'une forte diminution des consommations intermédiaires des branches marchandes et d'une progression des prix en 2002 comparativement plus élevée pour les biens bénéficiant d'un taux réduit de TVA.

2.1.2.3. Les écarts à la prévision depuis 2009

2.1.2.3.1. La TVA face à la crise de 2009

Les recettes de TVA ont très fortement réagi à la dégradation de la conjoncture en 2009 (croissance négative du PIB en volume de -2,9 %). La recette de TVA a en effet reculé de 11,4 Md€ par rapport à 2008 pour s'établir à 118,45 Md€. Ce recul avait été anticipé par les lois de finances rectificatives successives (-2,5 Md€ en LFR 1 ; -3,5 Md€ en LFR 2 ; -9,7 Md€ en LFR 3), qui avaient même légèrement surestimé la moins-value.

La composante conjoncturelle de ce recul constaté en 2009 constitue l'essentiel des facteurs d'explication, même si les mesures de relance et les autres mesures nouvelles (TVA à taux réduit sur la restauration) ont également pesé.

L'évolution spontanée de la TVA a en effet été frappée par une contraction des emplois taxables de l'ordre de 2 %, tenant à la fois à la très faible consommation des ménages, au repli des investissements des ménages et des entreprises ainsi qu'au recul des consommations intermédiaires lié au phénomène de déstockage des entreprises. De plus, un effet de structure négatif a été constaté, avec une divergence de croissance entre les recettes de TVA perçues au titre de la consommation et la consommation globale des ménages : déformation au profit de produits peu taxés alors que la consommation en produits manufacturés et énergétiques, deux postes taxés à taux plein, reculait.

Deux mesures nouvelles ont eu une incidence notable sur les recettes de TVA. D'une part, l'entrée en vigueur du taux réduit de TVA dans la restauration au 1^{er} juillet 2009 a entraîné de moindres recettes de TVA, estimées à 1,3 Md€ en 2009 et à 3 Md€ en année pleine. D'autre part, les mesures fiscales du plan de relance de l'économie ont entraîné une perte de recettes de l'ordre de 6,5 Md€ de TVA⁴⁶.

Enfin, deux modifications de comportements des entreprises ont contribué à accentuer le recul de la recette de TVA. D'une part, le rythme de traitement des demandes de remboursement des crédits de TVA s'est accru en 2008 et s'est encore accéléré au cours de l'année 2009, ce qui a eu pour résultat de faire diminuer le stock de crédits de TVA restant à rembourser par l'administration fiscale, diminuant ainsi mécaniquement les recettes de TVA nettes. D'autre part, le taux de recouvrement de la TVA nette par rapport à la TVA déclarée par les entreprises a légèrement baissé du fait des plans de règlement et des remises de pénalité qui ont été accordés aux PME dans le cadre du plan de relance.

⁴⁶ La mise en œuvre de la mensualisation du remboursement des crédits de TVA dans le cadre du plan de relance a permis aux entreprises qui ne disposaient pas d'un montant suffisant de TVA sur lequel imputer leur crédit de TVA de se le voir rembourser chaque mois, et non plus trimestriellement ou une fois par an comme c'était le cas auparavant. Ce phénomène a entraîné une moins-value de 6,5 Md€ de TVA budgétaire. De plus, face à des difficultés de trésorerie accrues, les entreprises qui, bien que créditrices vis-à-vis de l'État, ne demandaient pas de remboursements de leur crédit mais l'imputaient sur la TVA collectée en cours d'année, ont eu tendance à déposer des demandes de remboursement, afin d'optimiser leur trésorerie, ce qui a contribué à doubler le coût de de la mesure de relance par rapport à la prévision initiale.

2.1.2.3.2. Le « trou d'air » de 2012

Le projet de loi de finances pour 2012 était construit sur une hypothèse de croissance du PIB de 3,6 % en valeur, ramenée à 2,7 % en cours de débat parlementaire. S'agissant spécifiquement de la TVA, la prévision de croissance des emplois taxables était de 2,5 % dans le projet de loi de finances, avec une élasticité proche de l'unité. La croissance spontanée de la TVA devait s'établir à 3,8 Md€.

Les trois lois de finances rectificative de l'année ont abaissé la prévision de recettes spontanées de TVA, pour la réduire de 2,2 Md€ entre la LFI et la 3^e loi de finances rectificative. Par rapport à la prévision initiale, une moins-value de 5,6 Md€ est constatée en exécution, dont -3,5 Md€ par rapport à la dernière prévision de la loi de finances rectificative de décembre 2012. Cette moins-value est concentrée sur l'évolution spontanée (-5,4 Md€) qui est négative de 1,2 %.

Le *Rapport économique, social et financier* annexé au projet de loi de finances pour 2014 s'efforce de justifier cette moins-value sur la base de l'évolution des agrégats de comptabilité nationale. Une partie serait due à la clef de passage entre la TVA budgétaire et la TVA de comptabilité nationale : le décalage comptable entre recettes au sens de la comptabilité nationale et recettes budgétaires a été révisé de 0,3 Md€ à la hausse (+ 0,4 Md€ contre une prévision de + 0,1 Md€). L'essentiel serait néanmoins purement conjoncturel. Près des deux tiers de la moins-value observée sur la TVA nette de l'État au sens de la comptabilité nationale proviendraient de la révision de l'environnement macroéconomique, de nouvelles estimations de la structure de consommation et, dans une moindre mesure, de changements de comportement des entreprises :

- La dégradation rapide de l'environnement macroéconomique en fin d'année 2012 a entraîné une révision de la croissance des emplois taxables (hors effets de structure) de 0,7 point à la baisse. Cette révision a eu un impact de -0,9 Md€ ;
- La faible croissance de la consommation des ménages en biens manufacturés taxés à taux normal (19,6 %) a eu un impact baissier sur les recettes de TVA. Cet effet de structure aurait eu un impact de - 0,6 Md€ sur les recettes ;
- Des changements de comportement des entreprises : certaines entreprises, qui reportaient usuellement leurs crédits pour les imputer ou les réclamer ultérieurement, en ont fait en effet la demande de restitution dès l'exercice 2012.

L'écart résiduel non explicable par le ministère du Budget est donc d'environ 1,2 Md€ et représente moins de 1 % des recettes totales de TVA.

L'exécution de la recette de TVA en 2012 ressort avec une élasticité de la croissance spontanée négative au regard tant de la croissance du PIB en valeur (- 0,81) que de la croissance des emplois taxables (- 0,87). La dernière prévision de l'exercice dans la 3^e loi de finances rectificative est en effet demeurée éloignée de la réalisation, avec un écart atteignant 2,5 % de la recette nette, ce qui témoigne *a minima* d'une difficulté du modèle de simulation de la recette de TVA à saisir les évolutions de l'activité en cours d'exercice.

2.1.2.3.3. En 2013 : le contrecoup de 2012

La loi de finances pour 2013 retenait un taux de croissance spontané des recettes fiscales de 2,6 %, soit une élasticité unitaire à la croissance du PIB en valeur. Cependant l'évolution spontanée ne comptait que pour à peine un tiers dans la totalité de la croissance des recettes fiscales eu égard à l'importance des mesures nouvelles. L'évolution spontanée de la recette de TVA était fondée sur une prévision de croissance des emplois taxables légèrement inférieure à celle du PIB de 2,3 % avec une élasticité unitaire.

En exécution, l'évolution spontanée connaît une croissance de 1,4 Md€, en retrait de 1,7 Md€ par rapport à la prévision, qui s'explique, comme en 2012, par une progression ralentie des emplois taxables (+0,8 %) et par la contribution négative d'un effet de structure (augmentation de la consommation des emplois taxables soumis à un taux réduit). En outre, la recette nette de TVA subit le contrecoup de l'évolution spontanée négative de la TVA en 2012 avec un important écart de base. Comme en 2012, où 1Md€ de moins-value demeurait inexpliqué, 0,5 % de la croissance de la recette de TVA demeure non expliqué en 2013.

2.1.2.3.4. Les écarts à la prévision en 2014

En 2014, l'évolution spontanée des recettes fiscales a été négative, avec des taux de croissance spontanée inférieurs à la croissance du PIB. L'élasticité des recettes fiscales est ainsi légèrement négative (-0,1) alors que le projet de loi de finances était bâti sur une élasticité de 1,3 à la croissance du PIB en valeur (+2,3 %).

S'agissant de la TVA, la prévision retenait une croissance des emplois taxables de 1,3 % avec une élasticité unitaire, inférieure à celle du PIB du fait du faible dynamisme des prix d'importation dans un contexte de faible hausse du prix du pétrole.

En exécution, le principal écart à la prévision concerne l'évolution spontanée qui connaît une moins-value de 1,23 Md€ (soit une croissance spontanée de 0,4 %, très largement inférieure à celle qui était prévue (1,3 %) et une contribution très négative de la « clef de passage » de la comptabilité budgétaire à la comptabilité nationale de -1 %, portant la croissance spontanée au périmètre de la comptabilité nationale à -0,6 %). Ceci signifie que la croissance des emplois taxables a été négative de -0,6 %, en raison d'un recul de l'investissement (baisse des investissements des ménages de 4 %), d'un faible dynamisme de la consommation des ménages (+1,5 % en valeur) et d'un effet de structure (déformation de la structure de consommation au profit de produits taxés à taux réduits).

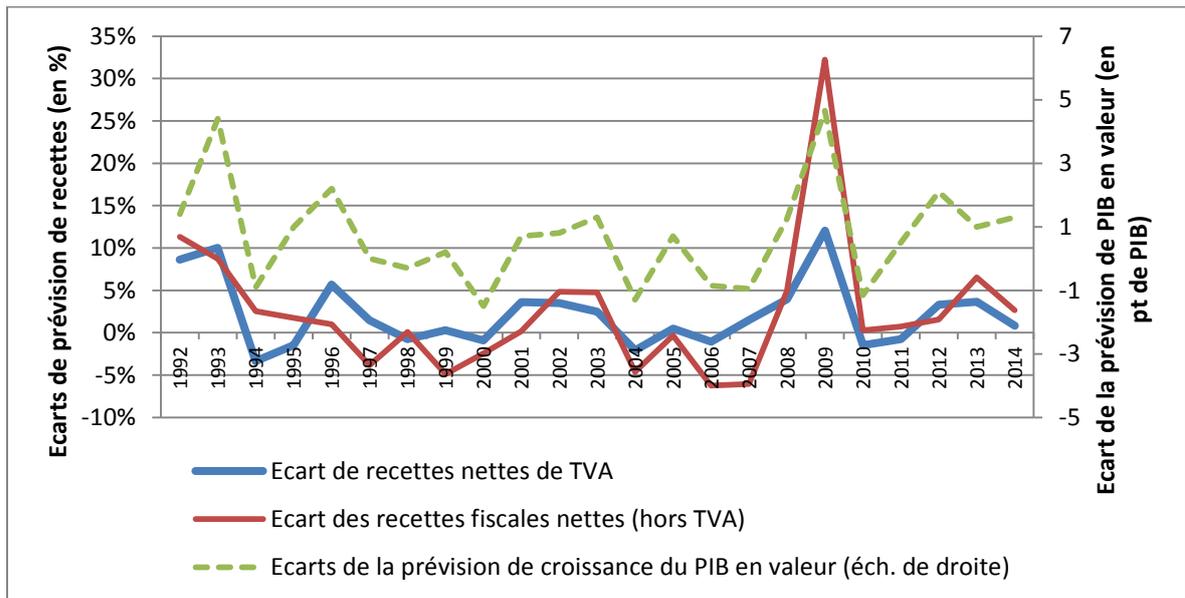
Comme en 2012, l'élasticité de la croissance spontanée à l'évolution des emplois taxables, y compris effets de structure, est fortement négative, avec un coefficient de -0,73.

En outre, le rendement des mesures nouvelles a été mécaniquement réduit en raison de la faiblesse de la dynamique des emplois taxables. Ainsi, le rendement des mesures antérieures qui recouvre presque exclusivement les relèvements de taux opérés par la troisième loi de finances rectificative pour 2012, prévus à 5,2 Md€, connaît une moins-value de 0,3 Md€ à 4,9 Md€.

2.1.2.4. La conjoncture détermine fortement les erreurs de prévision de la TVA

L'observation comparée des erreurs de prévision de la loi de finances initiale des recettes fiscales et de la TVA avec les erreurs de prévision de la croissance du PIB en valeur montre une corrélation nette – mais non parfaite – entre les écarts à la prévision de recettes et l'évolution de la conjoncture. Ceci s'explique aisément à la fois par la dynamique propre de fonctionnement de la TVA, qui taxe une partie substantielle des composantes du PIB, mais également par la nature macroéconomique du modèle de prévision de la TVA.

Figure 39 : Comparaison des erreurs de prévision du PIB, de la recette nette de TVA et des autres recettes fiscales entre la loi de finances initiale et la loi de règlement



Source : lois de finances initiales, lois de règlement, INSEE (évolution du PIB en valeur base 2010), calculs et présentation du rapporteur.

Note de lecture : Les écarts positifs traduisent une surévaluation initiale de la recette ou de la prévision de croissance du PIB en valeur en loi de finances initiale. Les écarts négatifs traduisent au contraire une sous-évaluation initiale de la recette fiscale ou de la prévision de croissance du PIB en valeur.

La réaction de la TVA et de l'ensemble des recettes fiscales nettes aux erreurs de prévision du scénario macroéconomique sous-jacent à la loi de finances est cependant inégale. Elle peut en effet être décalée dans le temps (dans le cas de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu) ou ne pas être strictement proportionnelle selon le coefficient d'élasticité des différentes recettes fiscales à la conjoncture. L'exemple le plus net est la moins-value d'impôt sur les sociétés net de près de 40 % en 2009, entraînant une moins-value de 32 % des recettes fiscales nettes hors TVA par rapport à la loi de finances.

L'analyse empirique des erreurs de prévision de recettes fiscales montre que les erreurs de prévision sont en moyenne légèrement plus importantes pour les impôts autres que la TVA (notamment l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés) que pour la TVA. Pour la période 1992-2014, l'erreur moyenne de prévision de la TVA est de + 1,85 %, tandis que celle des autres impôts est de + 2,40 %. Ceci peut traduire une meilleure fiabilité initiale de la prévision de TVA.

Pour autant, s'agissant de la TVA, l'évolution de la structure des emplois taxables qui sous-tendent l'essentiel de son évolution spontanée peut diverger de l'évolution du PIB, en fonction d'effets de prix, d'effets de volumes, d'effets de structure de consommation ou d'effets de comportement dans les remboursements de crédits de TVA. L'élasticité observée de l'évolution spontanée de la recette de TVA au PIB n'est pas unitaire. Sur la période 2008-2014, le coefficient moyen d'élasticité de la recette nette de TVA au PIB s'établit à environ 1,5⁴⁷. Comme l'ensemble des recettes fiscales, la TVA nette a sur-réagi, en 2009, à la dégradation de la conjoncture pour atteindre une élasticité de 3,5.

⁴⁷ L'élasticité négative de la TVA par rapport au PIB en 2008 s'explique à la fois par un effet prix lié au pic d'inflation constaté cette année-là, mais également par un décalage dans la diffusion des effets de la crise dans la structure économique de la TVA.

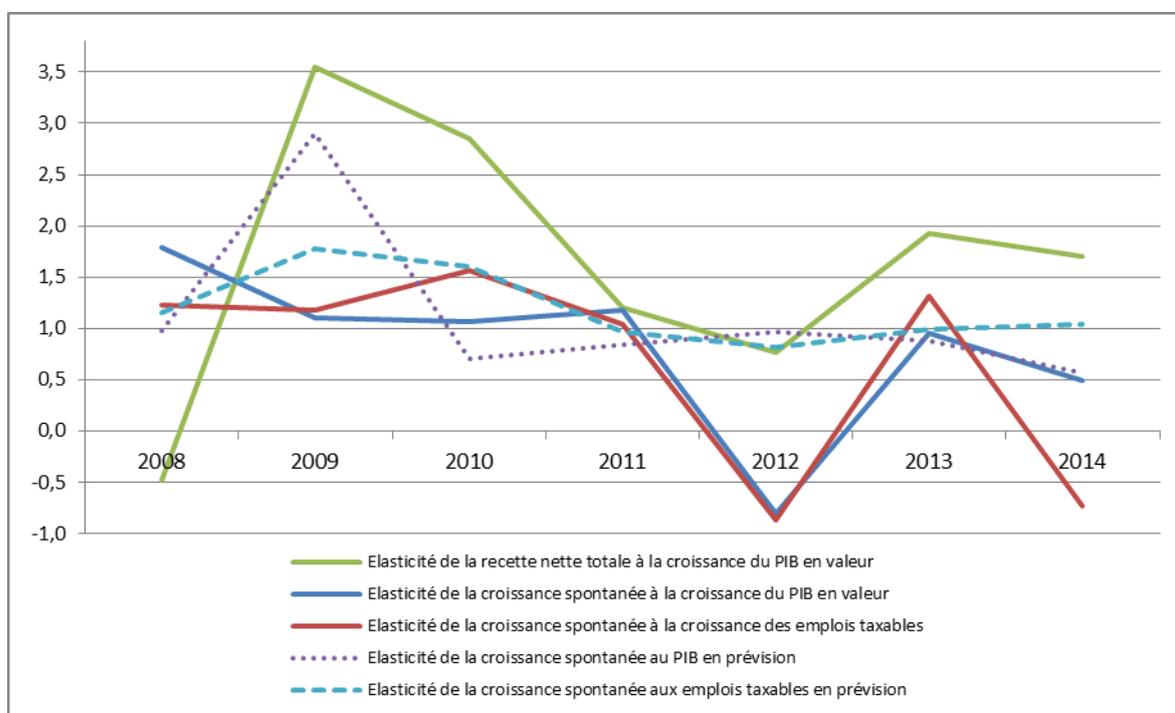
En construction budgétaire, la prévision d'évolution spontanée de TVA est réputée avoir un coefficient d'élasticité unitaire à l'évolution des emplois taxables⁴⁸. L'analyse des informations publiées dans les documents budgétaires montre en réalité que l'élasticité retenue est proche de l'unité sans être strictement unitaire. En 2009 et 2010, elle était respectivement de 1,8 et 1,6 pour tenir compte d'une sur-réaction des emplois taxables à la dégradation de la conjoncture, avant de revenir à l'unité en 2011, 2013 et 2014. La composante de la croissance spontanée qui s'écarte de la croissance des emplois taxables, comme en 2012, n'est pas explicitée dans les documents budgétaires. Elle peut relever soit d'un effet de structure implicite, soit résulter de l'inclusion à tort d'une partie du coût des mesures nouvelles dans l'évolution spontanée de la recette de TVA.

L'analyse *ex post* de l'évolution des emplois taxables et de leur élasticité à la croissance de la recette de TVA n'est pas systématiquement réalisée dans les documents budgétaires, en dehors des analyses réalisées par la Cour des comptes dans le cadre des rapports annuels sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État.

Or, la détermination du coefficient d'élasticité de l'évolution spontanée de la TVA par rapport à l'évolution des emplois taxables en exécution permet d'identifier, après neutralisation des effets liés aux mesures nouvelles et aux mesures de transfert et de périmètre, d'éventuels comportements de la recette de TVA s'écartant de son comportement prévisible au regard de son assiette économique.

Ainsi, en exécution, la croissance spontanée de la recette de TVA peut diverger plus nettement de l'évolution de ses emplois taxables, à la baisse comme à la hausse. Elle est ainsi légèrement supérieure au coefficient de 1 entre 2008 et 2011, traduisant une bonne corrélation entre évolution spontanée de la recette de TVA et emplois taxables, quoique inférieure à celle avec le PIB en 2009 et 2010.

Figure 40 : Coefficients d'élasticité de l'évolution spontanée de la TVA au PIB et aux emplois taxables



Source : projets de lois de finances et documents budgétaires annexés. Projets de lois de règlement et documents budgétaires annexés. Rapports parlementaires. Cour des comptes d'après direction du budget et direction générale du Trésor. Direction du budget. Calculs et présentation du rapporteur.

⁴⁸ Cf. *supra*.

Comme le présent rapport l'évoque *supra* (voir paragraphe 2.1.2.3.2), les recettes nettes de l'année 2012 constituent un « trou d'air », particulièrement visible au regard de l'évolution spontanée des recettes, qui est négative (-1,6 Md€, soit une moins-value de 5,4 Md€ par rapport à la prévision) et décorrélée de la croissance des emplois taxables (coefficient négatif d'élasticité de -0,87 en 2012). Le même constat peut être fait en 2014. La croissance des emplois taxables ne détermine pas nécessairement l'évolution spontanée de la TVA, et d'autres facteurs partiellement exogènes entrent en jeu.

La DG Trésor et la direction du budget ont ainsi cherché à décomposer l'évolution spontanée constatée de la TVA par facteurs entre 2011 et 2014.

Figure 41 : Décomposition de la croissance spontanée de la TVA

	2011	2012	2013	2014
Croissance des emplois taxables	+3,4%	+1,4%	+0,8%	-0,6 %
Effets de structure	+0,1%	-0,5%	-0,6%	nc
Effets de comportement des entreprises	-0,2%	-0,3%	+0,0%	nc
Facteur d'évolution inexpliqué	-0,6%	-0,9%	+0,5%	0,1 %
Total de la croissance spontanée de la TVA budgétaire	+2,7%	-0,3%	+0,7%	+0,4 %
Clef de passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité nationale	+0,8%	-0,9%	+0,3%	-1,0 %
Total de la croissance spontanée de la TVA en comptabilité nationale	+3,6%	-1,2%	+1,1%	-0,6 %

Source : Cour des comptes, annexe sur les recettes fiscales de l'État au rapport sur les résultats et la gestion budgétaire en 2013, d'après la direction du budget. Direction du budget et DG Trésor pour 2014.

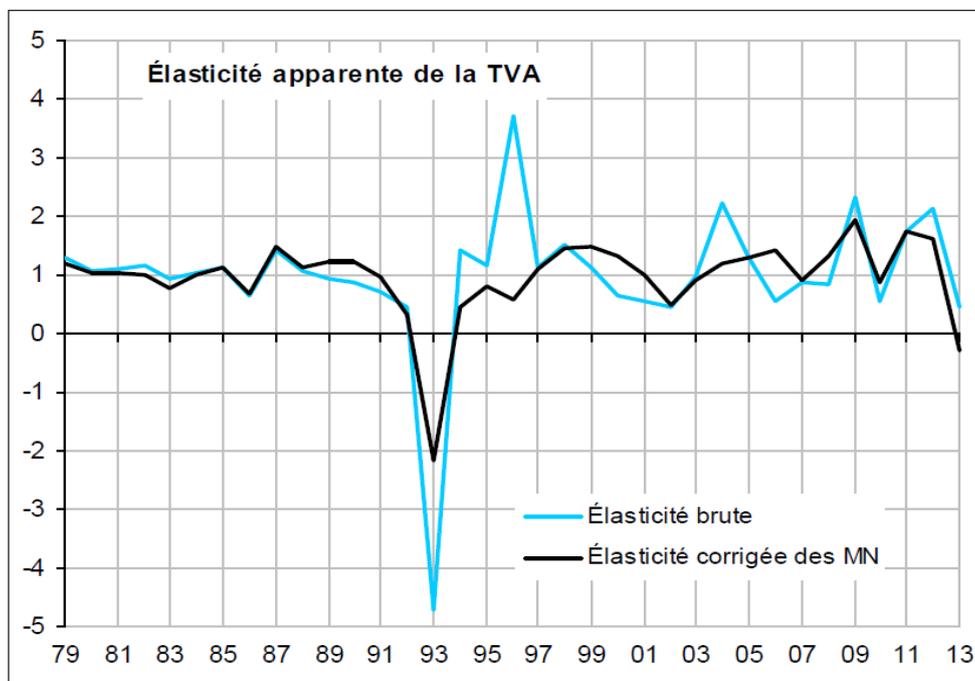
En 2012 et 2013, les effets de structure, soit l'effet de déformation de la structure par taux et le basculement de la consommation de produits taxés au taux normal vers des produits taxés à des taux réduits, expliquent une partie importante (et continue entre 2012 et 2013) de l'écart de l'évolution spontanée avec la croissance des emplois taxables. Cependant deux éléments liés à la gestion de l'impôt y contribuent également fortement. D'une part, l'augmentation des demandes de restitution des crédits de TVA (« effets de comportement des entreprises ») et, d'autre part, des effets calendaires de recouvrement et de restitution (« clef de passage de la comptabilité budgétaire à la comptabilité nationale »).

Enfin, l'observation de l'évolution macroéconomique des facteurs de croissance spontanée de la TVA ne permet pas d'identifier les raisons d'une partie de l'écart avec la croissance des emplois taxables, qui représente -1,2 Md€ en 2012 et + 0,7 Md€ en 2013. Dans le *Rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques*, préparatoire au débat d'orientation des finances publiques de juin 2013, le gouvernement écarte les hypothèses d'explication avancées par la Cour des comptes (changements de comportement, consommation accrue sur Internet, phénomène de fraude) et estime que cet écart est dans la moyenne des écarts observés historiquement.

2.1.2.5. Sur longue période, l'élasticité de la recette de TVA à son assiette en valeur est unitaire

Dans une étude consacrée aux élasticités des recettes fiscales au cycle économique⁴⁹, Lafféter et Pak (2015) estiment que l'élasticité apparente de court terme de la recette de TVA à l'activité est de 1,10 après retraitement des mesures nouvelles⁵⁰.

Figure 42 : Élasticité apparente de la TVA à l'activité



Source : Lafféter et Pak (2015). Note de lecture : La correction des recettes brutes par les mesures nouvelles réduit la volatilité de l'élasticité apparente. Celle-ci est calculée par rapport au PIB hors impôts nets des subventions sur les produits, soit la valeur ajoutée en comptabilité nationale.

Cependant, sur l'ensemble de la période étudiée (1979-2013), l'élasticité a évolué sous l'impulsion des changements législatifs ou des changements dans la structure de consommation des agents. Le modèle utilisé par les auteurs identifie ainsi une rupture en 1996, l'élasticité de la TVA au PIB étant de 1,13 entre 1979 et 1996, et de 1,48 entre 1997 et 2013. Cette progression du coefficient d'élasticité est analysée comme la conséquence de la hausse de la part volatile du panier de consommation de biens⁵¹, entraînant une plus forte réaction de la TVA à l'activité, mais également une plus grande instabilité des modèles de prévisions.

Quatre hypothèses d'assiettes imposables ont été définies par Lafféter et Pak pour évaluer la performance des modèles et leur capacité à reproduire l'évolution de la recette brute observée. La comparaison entre les résultats des modèles et la recette réelle permet de calculer et d'observer un degré d'erreur qui détermine la précision de l'approximation

⁴⁹ Quentin LAFFÉTER et Mathilde PAK, « Élasticités des recettes fiscales au cycle économique : étude de trois impôts sur la période 1979-2013 », INSEE, Direction des études et synthèses économique, document de travail, 2015.

⁵⁰ L'évolution de l'activité est exprimée, dans l'étude, par le PIB hors impôts nets des subventions sur les produits (soit la valeur ajoutée au sens de la comptabilité nationale) de manière à éviter un calcul endogène puisque le PIB inclut la TVA.

⁵¹ En application de la loi d'Engel, la croissance économique a pu permettre aux ménages de consommer davantage, et davantage de biens supérieurs taxés au taux normal. Cette interprétation est cohérente avec l'évolution de la structure de consommation des ménages analysée par l'INSEE dans *Cinquante ans de consommation en France* (2009).

statistique. La recette budgétaire réelle est également retraitée des mesures nouvelles de manière à neutraliser l'effet des mesures discrétionnaires et obtenir une recette qui s'approche de l'évolution spontanée de la TVA.

La première assiette prise en compte (A) est la valeur ajoutée économique, soit le PIB minoré des impôts sur les produits nets des subventions. La deuxième assiette (B) est composée de la consommation totale corrigée de la TVA. La troisième assiette (C) ajoute à la consommation totale corrigée de la TVA l'investissement public et privé hors taxe. La quatrième assiette (D) ajoute à la précédente les consommations intermédiaires avec les coefficients de pondération usuellement retenus pour estimer l'évolution spontanée de la TVA⁵².

Figure 43 : Estimations du coefficient d'élasticité de la TVA selon différentes assiettes

	(A) Élasticité à la valeur ajoutée (PIB - impôts sur les produits)	(B) Élasticité à la consommation	(C) Élasticité à la consommation et à l'investissement	(D) Élasticité à la consommation, aux consommations intermédiaires et à l'investissement
En volume	1,56	1,89	1,63	1,45
En valeur	1,02	0,86	0,94	0,98
Coefficient de détermination avec la recette TVA observée	0,95	0,84	0,93	0,95

Source : d'après Lafféter et Pak (2015).

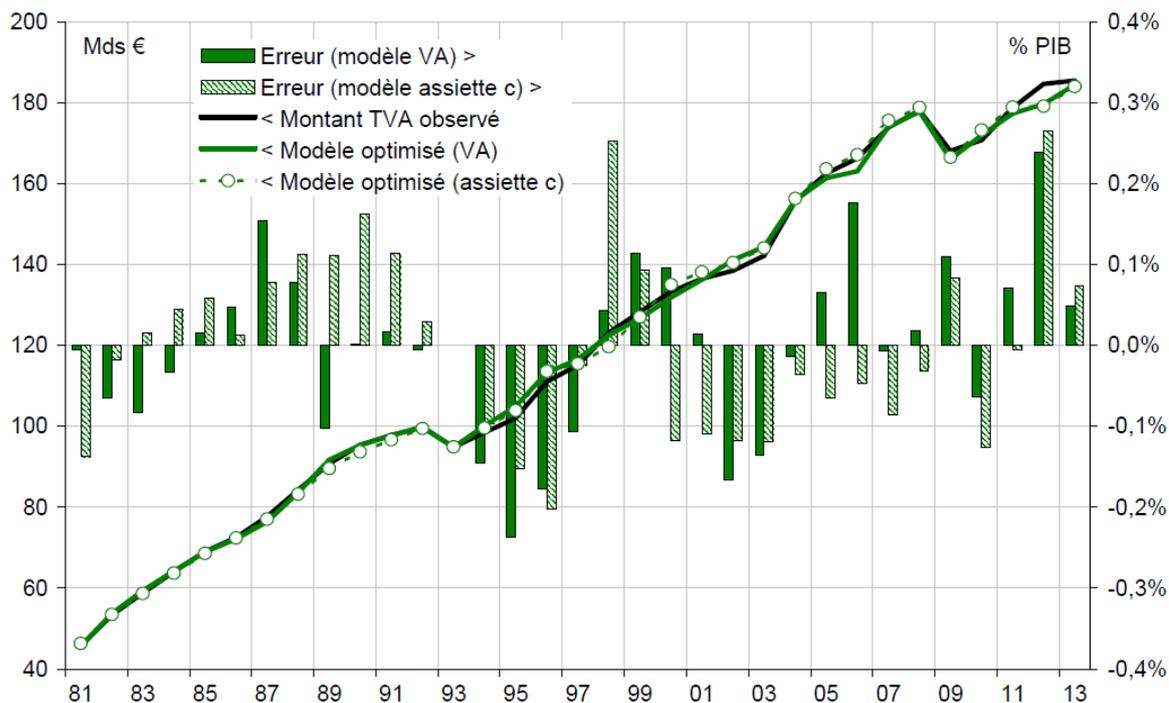
Les résultats des modèles de simulation par assiettes de Lafféter et Pak témoignent d'une forte corrélation entre la recette observée et la recette simulée à partir de l'assiette valeur ajoutée (A) et de l'assiette pondérant la consommation totale, la consommation intermédiaire et l'investissement total (C), avec un coefficient de détermination de 0,95. *A contrario*, une simulation fondée uniquement sur la consommation paraît insuffisante pour mesurer la réalité de l'évolution spontanée de la TVA. Cependant, l'assiette exprimée sur la valeur ajoutée demeure fruste puisque ne permettant pas de capter d'éventuels effets de structure sur la consommation effective d'éléments taxables.

L'assiette pondérant la consommation totale, la consommation intermédiaire et l'investissement total paraît ainsi être la meilleure approximation de l'évolution spontanée de la TVA. Les conclusions de Lafféter et Pak rejoignent donc l'approche de la DG Trésor qui consiste à simuler la croissance de la recette de TVA à partir de ses sous-jacents macroéconomiques de manière à identifier une assiette imposable en comptabilité nationale.

Les conclusions de Lafféter et Pak identifient également un différentiel d'élasticité substantiel entre l'effet volume et l'effet prix. Il est proche de 0,5 pour l'assiette (D), et dépasse 1 pour l'assiette (B) soit la seule consommation totale. Cela signifie que l'effet prix est parfaitement neutre pour la TVA (élasticité en valeur proche de 1 dans l'ensemble des scénarios) et qu'un choc d'inflation est intégralement répercuté dans la recette de TVA. En revanche, un choc sur l'activité devrait conduire à une sur-réaction de la TVA à son assiette (coefficient d'élasticité de 1,45 en volume dans le scénario (D)). Cette sur-réaction de la TVA à l'activité est empiriquement observable, notamment lors des fortes dégradations de la conjoncture en 1993 et en 2009.

⁵² Fractions de la consommation finale des ménages, des consommations intermédiaires et de la formation brute de capital fixe.

Figure 44 : Comparaison observé/simulé et erreur de prévision sur la TVA



Source : Lafféter et Pak (2015), d'après calculs INSEE. Note de lecture : les courbes comparent le montant de TVA observé (ligne noire), le montant de TVA simulé en retenant l'assiette sur la valeur ajoutée (scénario A dans le présent rapport, ligne verte dans le graphique) et le montant de TVA simulé en retenant l'assiette pondérant la consommation totale, les consommations intermédiaires et l'investissement total (scénario D dans le présent rapport, ligne pointillée à bulles dans le graphiques). Les bâtons identifient les écarts entre la recette observée et la recette simulée selon le modèle A (vert foncé) et le modèle D (vert hachuré).

Le calcul de l'élasticité de court terme des recettes d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés aboutit à des coefficients supérieurs à ceux de la TVA par rapport à l'évolution du PIB en volume : il s'établit à 1,65 pour l'impôt sur le revenu et à 1,84 pour l'impôt sur les sociétés⁵³. Ces coefficients d'élasticité largement supérieurs à l'unité expliquent les phénomènes de sur-réaction de la recette de ces deux impôts en cas de choc sur l'activité empiriquement observés dans la Figure 39 : Comparaison des erreurs de prévision du PIB, de la recette nette de TVA et des autres recettes fiscales entre la loi de finances initiale et la loi de règlement. En comparaison de ces deux impôts, la TVA paraît donc structurellement légèrement plus robuste à l'activité, et par voie de conséquence son rendement plus aisément prévisible.

2.2. Le taux normal apporte 84 % de la recette nette de TVA

Le développement des recettes du budget général et des dépenses fiscales annexé au projet de loi de règlement présente une décomposition de la recette brute de TVA selon les taux applicables (taux normaux, taux intermédiaire, taux réduit, anciens taux, taux spéciaux), en y ajoutant les montants recouverts au titre des pénalités. Les résultats de cette décomposition, dont la méthodologie n'est pas exposée, semblent très fragiles dans la mesure où le rendement de la recette de TVA par taux n'est pas directement observable par exploitation

⁵³ Quentin LAFFÉTER et Mathilde PAK, « Élasticités des recettes fiscales au cycle économique : étude de trois impôts sur la période 1979-2013 », INSEE, Direction des études et synthèses économique, document de travail, 2015.

des déclarations de TVA. En 2014, le projet de loi de règlement présente en effet un rendement brut du taux normal de TVA de 185,43 Md€, soit plus de 98 % de la recette brute totale. Cette proportion ne semble pas cohérente avec les résultats issus de l'exploitation de la comptabilité nationale par le modèle TVA de la comptabilité nationale.

Le modèle de la DG Trésor reconstitue en effet de manière statistique la recette théorique de TVA en fonction des produits et des agents observés dans la comptabilité nationale⁵⁴. Pour 2014, cette recette nette théorique est de 163,16 Md€. Elle peut être décomposée à la fois par taux et par secteurs de la comptabilité nationale.

Pour disposer de la décomposition de la recette nette réelle, le modèle est recalé pour neutraliser cet écart de TVA à partir de la recette réelle nette constatée. Pour les besoins de la présentation ci-après, le modèle est recalé partir de la recette budgétaire nette constatée en 2014. Il ne s'agit donc pas d'une décomposition issue de données observées, mais d'une recomposition statistique à partir de la comptabilité nationale.

Figure 45 : Décomposition de la recette budgétaire de TVA nette par taux en 2014

Ensemble	Montant (en Md€)	%
Recette nette totale	138,35	100%
Taux normal (20%)	116,35	84%
Taux intermédiaire ancien (7%)	0,59	0%
Taux intermédiaire (10%)	10,97	8%
Taux réduit (5,5%)	9,63	7%
Taux super-réduit (2,1%)	0,81	1%

Source : DG Trésor, à partir de la comptabilité nationale 2012 (base 2010) à législation 2014.

Le taux normal, qui représente environ 65 % de l'assiette taxable de TVA⁵⁵, apporte 84 % de la recette nette de TVA selon les retraitements issus de la comptabilité nationale. La contribution du taux normal à la recette nette est plus faible pour les ménages (82 %, pour une assiette de TVA à taux normal de 61 %) en raison de l'application plus nombreuse de taux réduits qui leur sont destinés que pour les autres secteurs. Le secteur des administrations publiques est le principal contributeur du taux super réduit de 2,1 % principalement en raison de l'application de ce taux aux médicaments remboursables.

⁵⁴ La présentation du modèle de la DG Trésor est réalisée dans le rapport particulier n° 3 consacré à l'incidence économique de la TVA, ainsi que dans la partie 2.1.1.1 du présent rapport.

⁵⁵ Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Figure 46 : Décomposition de la recette budgétaire de TVA nette par taux et par secteurs de comptabilité nationale en 2014

Ménages (70 %)	Montant (en Md€)	%	Administrations publiques (15 %)	Montant (en Md€)	%
Recette nette totale	96,66	100%	Recette nette totale	20,55	100%
Taux normal (20%)	78,99	82%	Taux normal (20%)	18,37	89%
Taux intermédiaire ancien (7%)	0,43	0%	Taux intermédiaire ancien (7%)	0,01	0%
Taux intermédiaire (10%)	8,99	9%	Taux intermédiaire (10%)	0,86	4%
Taux réduit (5,5%)	7,94	8%	Taux réduit (5,5%)	0,82	4%
Taux super-réduit (2,1%)	0,30	0%	Taux super-réduit (2,1%)	0,48	2%

Entreprises (14 %)	Montant (en Md€)	%	Institutions sans but lucratif au service des ménages (ISBLSM) (1 %)	Montant (en Md€)	%
Recette nette totale	19,19	100%	Recette nette totale	1,96	100%
Taux normal (20%)	17,14	89%	Taux normal (20%)	1,84	94%
Taux intermédiaire ancien (7%)	0,16	1%	Taux intermédiaire ancien (7%)	0,00	0%
Taux intermédiaire (10%)	1,04	5%	Taux intermédiaire (10%)	0,07	4%
Taux réduit (5,5%)	0,82	4%	Taux réduit (5,5%)	0,04	2%
Taux super-réduit (2,1%)	0,02	0%	Taux super-réduit (2,1%)	0,01	0%

Source : DG Trésor, à partir de la comptabilité nationale 2012 (base 2010) à législation 2014.

La décomposition de la recette de TVA opérée par le modèle TVA de la DG Trésor permet également de déterminer la valeur du point de TVA. Pour l'année 2015, le point de TVA total « brut » est estimé à 10 Md€, y compris la part de la TVA payée par les administrations publiques. Le rendement « net » du point TVA, c'est-à-dire l'incidence du rendement sur le solde des administrations publiques après déduction de la TVA payée par les administrations publiques, est estimé à 8 ½ Md€ en 2015.

Figure 47 : Estimation de la valeur du point de TVA sous-jacente à la trajectoire des finances publiques du programme de stabilité 2015

(en Md€)	Valeur du point TVA, yc TVA payée par les APU	Valeur du point TVA, hors TVA payée par les APU
Taux normal (20%)	6 ¼	5 ½
Taux intermédiaire (10%)	1 ¼	1 ¼
Taux réduit (5,5%)	2	1 ¾
Taux super-réduit (2,1%)	½	¼
Total	10	8 ½

Source : Rapport particulier n° 3, d'après DG Trésor.

Comme le relève le rapport particulier n° 3 relatif à *L'incidence économique de la TVA*, ce point TVA est une estimation statistique et statique qui ne tient pas compte d'éventuels effets de structure sur la consommation ou sur les comportements de marges des entreprises liés à un changement des taux applicables de TVA⁵⁶.

⁵⁶ Voir Charlotte GEAY, *L'incidence économique de la TVA. Rapport particulier n° 3 du Conseil des prélèvements obligatoires*, mai 2015.

2.3. Dix taux de TVA sont applicables en France

Au total, dix taux de TVA sont applicables en France en croisant les taux par structure et par localisation géographique. Outre les quatre taux métropolitains, six autres taux sont en vigueur, pour la Corse, pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion. Les autres collectivités d'outre-mer ne sont pas dans le champ de la TVA applicable en France au sens du code général des impôts.

Figure 48 : Taux de TVA applicables en France en 2015

	Taux normal	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit
France métropolitaine	20 %	10 %	5,5 %	2,1 %
Corse	20 % 13 % (produits pétroliers)	10 %	5,5 % 2,1 %	0,90 %
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

Source : code général des impôts.

2.3.1. Quatre taux généraux sont applicables en France continentale

Depuis le 1^{er} janvier 2012, quatre taux de TVA sont applicables en France continentale, avec la création d'un second taux réduit (ou intermédiaire) qui s'ajoute au taux normal, au taux réduit et au taux super réduit. L'article 13 de la 4^e loi de finances rectificative pour 2011 a en effet créé un nouveau taux réduit de TVA à 7 % par basculement d'un certain nombre de biens et services auparavant soumis au taux réduit de 5,50 %. La recette supplémentaire de la création de ce nouveau taux a été de 2,2 Md€ en année pleine et 2,1 Md€ en 2012⁵⁷.

L'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoyait l'augmentation de 1,6 point du taux normal de TVA pour le porter à 21,2 %, ainsi que l'augmentation des taux particuliers applicables en Corse pour les porter de 8 à 8,10 % et de 13 à 14,1 %⁵⁸. Le rendement attendu par cette mesure, qui devait entrer en vigueur à compter du 1^{er} octobre 2012, était de 10,6 Md€ en année pleine. Cette augmentation a été abrogée par l'article 1^{er} de loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

Encadré 3 : Le projet de TVA compétitivité

La mesure d'augmentation du taux normal de TVA avait pour objectif de compenser partiellement⁵⁹ le coût de la suppression des cotisations patronales famille jusqu'à 2,1 SMIC et leur allègement entre 2,1 et 2,4 SMIC, soit un allègement global de 13,2 Md€ du coût du travail. Elle s'inscrivait ainsi dans la logique de la « TVA sociale » de basculement d'une partie du financement de la protection sociale vers la fiscalité de la consommation qui avait été étudiée dès le début de la législature 2007-2012 (Rapport

⁵⁷ Le 12^e mois de la recette de ce taux en 2012 a été rattaché à 2013 en comptabilité budgétaire.

⁵⁸ Cf. *infra*.

⁵⁹ Le solde du financement de la mesure devait être assuré par l'augmentation de 2 points du taux de la CSG sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, soit 2,6 Md€ affectés à la CNAF.

Besson sur la TVA sociale en septembre 2012). De plus, elle conduisait à fixer le taux normal de la TVA au niveau de la moyenne européenne, dans un contexte d'augmentation assez générale de son barème dans les États européens.

Cette augmentation du taux de TVA, prévue par l'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012, devait également être réalisée sur certains taux particuliers en vigueur en Corse selon la même proportion.

Outre les développements relatifs à la baisse du coût du travail et au renforcement de la compétitivité française, l'évaluation préalable du 1^{er} projet de loi de finances rectificative pour 2012 estimait que le relèvement du taux normal de 1,6 point n'avait pas d'impact significatif sur les prix pour trois raisons :

- les biens et services soumis aux taux réduits de TVA ou exonérés de TVA représentant 60 % de la consommation des ménages, ils n'auraient pas été touchés par la hausse de la TVA et auraient donc bénéficié, pour ceux qui sont produits et/ou distribués en France, d'une baisse de leur coût de production, devant se traduire par une baisse de leur prix ;

- les biens et services, produits en France et soumis au taux normal de TVA, auraient bénéficié d'une baisse de leurs coûts de production ;

- les seuls produits qui auraient été susceptibles de subir une hausse de prix sont les produits importés, taxés au taux normal. Pour autant, dans un contexte de faible croissance économique, le risque inflationniste était considéré comme limité puisque dans un marché national fortement concurrentiel, les entreprises n'avaient pas intérêt à augmenter leurs prix de vente, au risque de perdre des parts de marché.

L'article 2 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 prévoyait également une simplification des circuits de transfert budgétaire du surcroît de recette sous la forme de la création d'un compte de concours financier. Cette création permettait de supprimer le transfert de TVA sectorielles⁶⁰, pour privilégier le transfert plus lisible de fractions de TVA nette : une quote-part de 6,7 % de recette nette destinée au financement de la branche famille ; une quote-part de 1,33 % destinée au financement de l'allègement en faveur des heures supplémentaires et se substituant à l'affectation de la TVA brute sur les alcools ; une quote-part de 5,38 % destinée au financement de l'assurance maladie et se substituant aux affectations du produit de diverses assiettes.

Les modalités de transfert de la TVA à la sécurité sociale sont présentées dans la 1^{re} partie du présent rapport. Le projet de TVA compétitivité est également présenté dans le rapport particulier n° 4 sur *La TVA comme instrument de politique économique*.

L'article 68 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 fixe, à compter du 1^{er} janvier 2014, le taux normal à 20 % (au lieu de 19,6 % précédemment), le taux intermédiaire à 10 % (au lieu de 7 % antérieurement), tandis que le taux réduit et le taux super réduit demeurent inchangés à respectivement 5,5 %⁶¹ et 2,1 %. Cette hausse, présentée par amendement gouvernemental, est destinée à financer en partie le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) à hauteur de 6,5 Md€.

La présentation de l'assiette des différents taux en vigueur est détaillée dans le rapport particulier n° 1 consacré au *Cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée*.

⁶⁰ Transfert de recette de TVA sectorielle sur les produits pharmaceutiques, les fournisseurs de tabacs, les lunettes, les équipements médicaux, les généralistes, les hôpitaux, les EHPAD, les ambulances. *Cf. supra*.

⁶¹ L'amendement gouvernemental prévoyait de ramener de taux réduit de 5,5 % à 5 %. Il a été maintenu à 5,5 % de manière à réduire l'incidence budgétaire du passage à taux réduit des entrées de cinéma et des travaux de performance énergétique.

2.3.2. Six taux territoriaux spécifiques sont applicables en Corse et en outre-mer

2.3.2.1. Les taux applicables en Corse sont juridiquement fragiles et jugés peu efficaces

Aucune disposition de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ne prévoit de régime particulier applicable à la Corse pouvant justifier les taux spécifiques prévus par l'article 297 du code général des impôts. Pour légitimer l'application de ce régime particulier, les autorités françaises mettent en avant des conclusions du Conseil Ecofin du 15 octobre 1992, aux termes desquelles « *Le Conseil et la Commission déclarent que la France pourra, si elle en fait la demande, appliquer en Corse pendant la période transitoire des taux et des structures de taux spécifiques dès lors qu'ils sont en conformité avec les dispositions de la (...) directive [sur les taux de TVA]* »⁶². Cette fragilité juridique du statut fiscal de la Corse au regard de la TVA, déjà relevée dans le XIX^e rapport du Conseil des impôts sur la TVA, se distingue de l'autorisation formelle de certains taux particuliers territoriaux en Autriche, en Grèce, au Portugal et à Chypre prévue par la directive⁶³.

Les taux particuliers, dont deux sont inférieurs au seuil de 5 % fixé par la directive TVA en matière de taux réduits, s'appliquent aux biens et services livrés ou réalisés en Corse, mais également aux importations et acquisitions intracommunautaires en Corse et aux expéditions de France continentale vers la Corse.

Le taux de 0,90 % s'applique aux 140 premières représentations de spectacle telles que visées à l'article 281 *quater* du code général des impôts (taux de 2,10 % en France continentale), ainsi qu'aux ventes d'animaux vivants de boucherie faites à des personnes non assujetties (opérations mentionnées à l'article 281 *sexies* du code général des impôts – taux de 2,10 % en France continentale).

Le taux de 2,10 % est applicable à un certain nombre de produits et prestations de services taxés au taux réduit de 5,5 % en France continentale⁶⁴ ou au taux intermédiaire de 10% en France continentale⁶⁵.

Le taux de 10 % s'applique aux travaux immobiliers ainsi qu'aux transactions immobilières prévues par l'article 257 du code général des impôts, soumis au taux normal de 20 % en France continentale, ainsi qu'aux ventes de matériel agricole livrés en Corse, aux fournitures de logements meublés.

Le taux de 13 % s'applique aux ventes de produits pétroliers en Corse (taux normal de 20 % en France continentale).

Les autres produits non expressément mentionnés à l'article 297 du code général des impôts sont soumis aux taux de droit commun en vigueur en France métropolitaine, soit 5,5 %, 10 % et 20 %.

⁶² Si elle en a fait planer la menace, la Commission n'a jamais intenté un recours en manquement contre la France sur cette question. Voir le rapport particulier n° 1 sur *Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée*.

⁶³ Taux normal particulier pour les communes de Jungholz et de Mittelberg en Autriche (article 104) ; taux inférieurs aux taux continentaux pour les territoires portugais des Açores et de Madère (article 105) ; décotes jusqu'à 30 % de taux pour les îles grecques Lesbos, de Chios, de Samos, du Dodécannèse, des Cyclades et dans les îles de Thassos, des Sporades du Nord, de Samothrace et de Skyros (article 120) ; dérogations de taux pour les péages sur les ponts aux alentours de Lisbonne (article 105) et pour les bouteilles de GPL à Chypre (article 104 bis).

⁶⁴ L'eau et les boissons non alcooliques ; les livres y compris leur location ; les produits destinés à l'alimentation humaine à l'exception : - des produits de confiserie, - des chocolats et de tous produits composés contenant du chocolat ou du cacao (toutefois, le chocolat, le chocolat de ménage, le chocolat de ménage au lait, les fèves de cacao et le beurre de cacao sont admis au bénéfice du taux de 2,10 %) ; - des margarines et graisses végétales ; - du caviar ; etc.

⁶⁵ La liste des biens livrés en Corse ou des services délivrés en Corse visés au 2° de l'article 297 du code général des impôts est développée au *Bulletin officiel des finances publiques* : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/903-PGP>.

Le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 évalue la dépense fiscale afférente aux taux particuliers en vigueur en Corse à 235 M€. Cette dépense fiscale a été jugée inefficace en 2011 par le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales présidé par Henri Guillaume⁶⁶, essentiellement parce qu'elle n'est pas susceptible d'exercer des effets perceptibles sur le développement économique de la Corse, tant sur le plan des investissements que sur celui de la création d'emplois.

2.3.2.2. Les taux applicables en Guadeloupe, Martinique et Réunion sont justifiés par l'existence de l'octroi de mer

En application de l'article 6 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et bien que faisant partie du territoire douanier commun, les départements français d'outre-mer sont exclus de l'application du régime harmonisé de TVA, à l'instar d'autres territoires relevant d'autres États membres⁶⁷.

Les départements d'outre-mer sont, au même titre que les pays tiers, considérés comme territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport aux autres États membres de l'Union européenne.

En vertu de l'article 294 du code général des impôts, la TVA n'est pas appliquée à la Guyane et à Mayotte. Dans les départements de Guadeloupe, de Martinique et de la Réunion, quatre taux spécifiques de TVA sont applicables aux termes des articles 296 et 296 *bis* du code général des impôts. L'existence de ces taux spécifiques est consubstantielle au maintien de l'octroi de mer, imposition indirecte spécifique aux départements d'outre-mer, qui est un droit de consommation perçu sur les importations et sur les livraisons de biens par des personnes opérant des activités de production à l'intérieur du département d'outre-mer concerné.

Dans les trois départements d'outre-mer, le taux normal est fixé à 8,50 %, et s'applique à l'assiette du taux normal en métropole.

Le taux réduit est fixé à 2,10 %. Il s'applique à l'assiette du taux réduit métropolitain de 5,50 %, ainsi qu'aux travaux de composition et d'impression des écrits périodiques (soumis au taux intermédiaire de 10 % en métropole). Sont également soumis à ce taux réduit les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, les ventes de logements évolutifs sociaux⁶⁸ ainsi que certaines opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles, les ventes et apports de terrain à bâtir et de logements neufs (article 296 *ter* du code général des impôts).

Un second taux réduit est fixé à 1,75 % et s'applique aux ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties (article 281 *sexies* du code général des impôts), qui sont taxées à 2,10 % en métropole.

Le taux super réduit est fixé à 1,05 %. Il s'applique, comme le taux super réduit métropolitain, aux 140 premières représentations de spectacles (article 281 *quater* du code général des

⁶⁶ Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales présidé par Henri Guillaume, 2011. L'évaluation des dépenses fiscales relatives à la Corse est présentée de manière synthétique dans le rapport principal et détaillée dans l'annexe J.

⁶⁷ Sont également exclus de l'application de la directive TVA les territoires suivants : le Mont Athos (Grèce) ; les îles Canaries (Espagne) ; les îles Åland (Finlande) ; les îles Anglo-Normandes (Royaume-Uni). En outre, la directive TVA ne s'applique également pas à des territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté : l'île d'Helgoland (Allemagne) ; le territoire de Büsingen (Allemagne) ; Ceuta (Espagne) ; Melilla (Espagne) ; Livigno (Italie) ; Campione d'Italia (Italie) ; les eaux italiennes du lac de Lugano (Italie).

⁶⁸ Le logement évolutif social constitue le principal outil d'aide à l'accession à la propriété dans les départements d'outre-mer, les autres dispositifs métropolitains (prêt social de location-accession, prêt à taux zéro renforcé) n'y ayant été étendus que tardivement. Le dispositif est notamment financé par l'Agence française de développement.

impôts), ainsi qu'aux ventes, commissions et courtages portant sur les publications de presse (article 298 *septies* du code général des impôts).

Figure 49 : Historique de l'évolution du taux normal de TVA en Guadeloupe, Martinique et à La Réunion

Date d'effet	Métropole	Guadeloupe, Martinique, Réunion
1 ^{er} juillet 1954	16,85 %	-----
1 ^{er} juillet 1955	19,50 %	11,5 %
2 janvier 1959	20 %	12 %
1 ^{er} janvier 1968	16 2/3 %	8 %
1 ^{er} décembre 1968	19 %	---
1 ^{er} janvier 1970	23 %	10 %
1 ^{er} janvier 1973	20 %	--
1 ^{er} janvier 1977	17,60 %	7,5 %
1 ^{er} juillet 1982	18,60 %	--
1 ^{er} août 1995	20,60 %	9,5 %
1 ^{er} avril 2000	19,60 %	8,5 %
1 ^{er} janvier 2014	20 %	8,5 %

Source : Délégation générale aux outre-mer.

Enfin, certaines transactions qui sont soumises à TVA à des taux divers en métropole sont exonérées de TVA dans tout ou partie des départements d'outre-mer :

- les importations de produits pétroliers et les transactions s'y rapportant dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion ;
- les transports maritimes de personnes et de marchandises dans le ressort de chacun des départements de la Martinique, de la Réunion et de de la Guyane⁶⁹ ;
- les ventes et importations de riz dans le département de la Réunion ;
- les ventes de terres incultes ou sous-exploitées dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane ;
- certaines opérations immobilières en vue de l'accession à la propriété rurale dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane ;
- certaines importations de matières premières et produits, certaines ventes et livraisons à soi-même dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion.

Encadré 4 : Octroi de mer et TVA

Dans les collectivités de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique, de la Réunion et de Mayotte, l'introduction de marchandises et les livraisons à titre onéreux sont soumises à une taxe locale perçue au profit des communes, départements et régions, et dénommée octroi de mer. Il s'agit d'une taxe sur la consommation visant à protéger les économies locales et à financer les collectivités d'outre-mer concernées.

Le régime juridique de l'octroi de mer est fixé par la décision n° 940/2014/UE du Conseil du 17 décembre 2014 relative au régime de l'octroi de mer dans les régions ultrapériphériques françaises jusqu'au 31 décembre 2020, qui vient d'être transposée par la loi n° 2015-762 du 29 juin 2015 modifiant la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer.

⁶⁹ Le code général des impôts (articles 295 et s.) prévoit l'existence d'exonérations relatives à la Guyane, même si la TVA n'est pas applicable à ce département d'outre-mer (article 294 du CGI).

La base d'imposition est constituée par la valeur en douane des marchandises au lieu d'introduction, ou par le prix hors TVA et hors accises des marchandises lorsqu'il s'agit de livraison à titre onéreux par des personnes qui y exercent des activités de production.

Il existe deux types d'exonérations, certaines obligatoires de plein droit (exportations, livraisons réalisées par les petites entreprises locales, ou pour certains produits limitativement fixés), d'autres facultatives pouvant être décidées par les conseils régionaux (matières premières destinées à la production locale, équipements pour l'industrie hôtelière et touristique, équipements pour les services de l'État et les établissements sanitaires, biens réimportés). En outre, l'octroi de mer peut être utilisé sous certaines conditions à des fins de protection de l'économie locale, en permettant un différentiel de taxation selon que les produits sont d'origine locale ou importés.

L'octroi de mer dispose d'un mécanisme de déductibilité comparable à celui applicable pour la TVA en vertu de l'article 271 du code général des impôts. L'octroi de mer acquitté en amont et qui a grevé le prix de revient d'une livraison soumise à l'impôt peut ainsi être déduit. Le droit à déduction est ouvert lorsque la taxe devient exigible. La possibilité de déduction est ouverte dans deux cas : sur l'octroi de mer versé lors de l'importation et sur l'octroi de mer qui apparaît sur les factures délivrées par les fournisseurs.

Les taux d'octroi de mer sont fixés par les conseils régionaux (départemental à Mayotte) et sont nombreux (13 taux en Guadeloupe, 13 taux à la Martinique, 18 taux en Guyane, 14 taux à la Réunion, 25 taux à Mayotte). La plupart des productions locales est taxée au taux de 0 %.

En 2014, l'octroi de mer représentait une recette fiscale de 1,146 Md€ et constitue la première recette fiscale des communes des départements d'outre-mer. L'octroi de mer régional représentait en 2012, selon les départements, entre un tiers (30 % à La Réunion) et la moitié (47 % en Guyane) des recettes fiscales régionales.

Le rapport d'information de la délégation aux outre-mer de l'Assemblée nationale de février 2013 sur l'octroi de mer estime, en se fondant sur une étude commandée par le ministère de l'outre-mer en 2012, que l'octroi de mer présente une plus grande neutralité sur les prix que la TVA, car il se répercuterait sur les marges intermédiaires et non sur la consommation finale : *« En effet, faisant partie du prix de revient, l'octroi de mer est répercuté sur les marges, alors que la TVA est répercutée directement sur les prix à la consommation. Si l'on appliquait le taux de TVA de la métropole outre-mer, au lieu de la combinaison actuelle TVA réduite/octroi de mer, l'impact sur les prix de détail serait beaucoup plus élevé. [...] Un impôt calculé sur le prix de vente, type TVA, [...] aurait un effet beaucoup plus inflationniste que l'octroi de mer. En effet, cet impôt viendrait s'ajouter in fine à un cycle complet de marges de distribution et, du fait du calcul statistique en fréquences cumulées, un impôt appliqué à l'issue de tout un cycle est plus élevé qu'un impôt appliqué au départ, sur les premières composantes du prix d'un produit. [...] Cela peut apparaître en prenant un exemple. Si l'on se réfère à un produit de valeur 100 sur lequel pèse un taux d'octroi de mer de 10 % et pour lequel il y a trois intermédiaires (deux avec une marge de 10 et un avec une marge de 20), le système actuel conduit à une structure de prix comme suit : $100 + 10\% = 110$; $110 + 10$ (première marge) = 120 ; $120 + 10$ (deuxième marge) = 130 ; $130 + 20$ (troisième marge) = 150 ; $150 + 8,5\%$ de TVA = $162,75$. Avec un impôt sur le prix de vente à $18,5\%$, on aurait : $100 + 10 = 110$; $110 + 10 = 120$; $120 + 20 = 140$; $140 + 18,5\% = 165,90$ ».*

Cette analyse fondée sur la chaîne d'incidence comparée des deux taxes paraît erronée, puisqu'elle ne fait pas apparaître l'effet des règles de déductibilité et de paiement fractionné.

En réalité, la suppression de l'octroi de mer et son remplacement par une extension de la TVA dans les départements d'outre-mer répond à d'autres enjeux, de protection des économies locales et de financement des collectivités territoriales d'outre-mer :

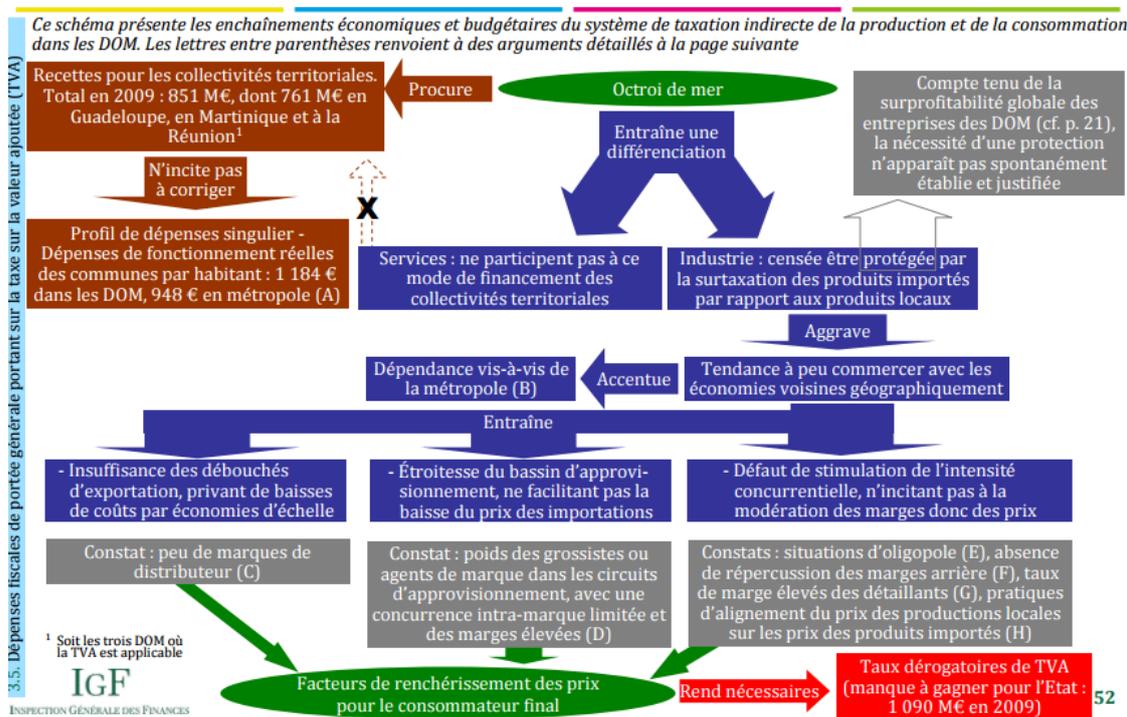
- la TVA ne pourrait pas avoir les mêmes vertus distorsives de niveau de fiscalité que l'octroi de mer entre les produits locaux et les produits importés, chacun ne pouvant désormais être taxés qu'au même taux, sans possibilité d'exonération ou de taux 0 pour les produits locaux ;
- la TVA ne se contenterait pas de taxer les seuls produits, mais également les services ;
- la suppression de l'octroi de mer et son remplacement par une extension de la TVA imposerait de refondre les modalités de financement des collectivités territoriales ultramarines.

La vertu protectrice de l'économie locale, qui est parfois avancée pour justifier l'existence de l'octroi de mer, demeure très discutée. En effet l'Inspection générale des finances estime que l'octroi de mer

entraîne une fermeture des économies locales, une faible concurrence et un effet de long terme sur les prix.

Évaluation des effets économiques de l'octroi de mer

Le système de taxation indirecte dans lequel s'inscrit le régime de TVA dérogatoire des DOM est déterminé par l'existence de l'octroi de mer et protège les marges davantage que le pouvoir d'achat



Source : IGF, *Évaluation des dépenses fiscales et sociales spécifiques à l'outre-mer, 2011.*

Source : *Rapport d'information de la délégation aux outre-mer de l'Assemblée nationale de février 2013 sur l'octroi de mer ; Étude d'impact du projet de loi modifiant la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer.*

Le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 estime que la dépense fiscale associée aux taux particuliers outre-mer est de 1,29 Md€, soit un montant légèrement supérieur à la recette de l'octroi de mer (1,15 Md€) qui complète ou remplace la taxation de la consommation par la TVA dans les collectivités concernées. A cette dépense fiscale doit être ajoutée l'incidence de l'exonération de TVA sur certains produits et produits pétroliers en Guadeloupe, Martinique et Réunion (0,18 Md€), ainsi que celle du mécanisme particulier de déductibilité de certains produits exonérés (TVA non perçue récupérable - « NPR ») pour 0,1 Md€ (voir encadré n° 6, page 84).

La dépense fiscale de TVA afférente à l'outre-mer paraît donc, en première lecture du tome II de l'*Évaluation des voies et moyens*, atteindre 1,57 Md€. Cependant, le coût de l'absence d'application de la TVA en Guyane et à Mayotte n'est pas évalué par l'administration⁷⁰, de même que d'autres mesures spécifiques, ce qui conduit à considérer que la dépense fiscale de

⁷⁰ La mission d'évaluation approfondie des dépenses fiscales outre-mer de l'Inspection générale des finances évaluait la dépense fiscale associée à la non-applicabilité de la TVA en Guyane entre 140 et 180 M€ en 2008.

TVA outre-mer est supérieure d'au moins 200 M€ à celle présentée dans l'annexe à la loi de finances⁷¹.

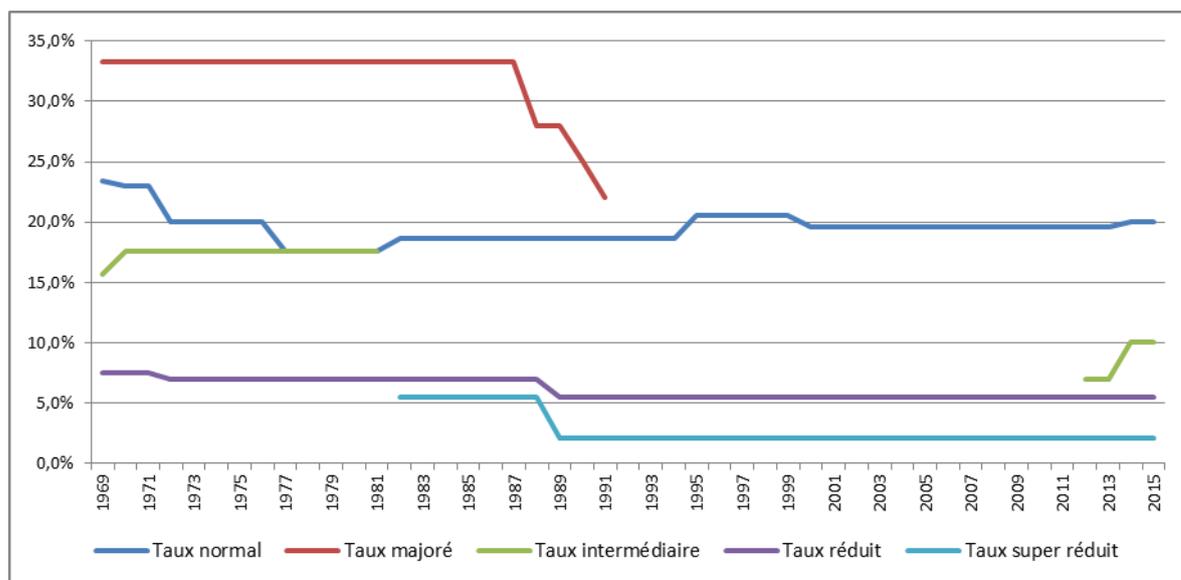
2.4. Historiquement élevés, les taux français de TVA sont désormais inférieurs à la moyenne européenne

2.4.1. Sur longue période, les taux de TVA ont eu tendance à baisser en France

Lors de la restructuration de la TVA au 1^{er} janvier 1968 et son élargissement au commerce, quatre taux étaient en vigueur, à des niveaux élevés. L'évolution des taux depuis cette date est plutôt marquée par une baisse. Le taux majoré a été définitivement supprimé en 1992 conformément aux objectifs d'harmonisation communautaire. Le taux normal, qui a absorbé le taux intermédiaire en 1982 à l'issue d'une phase de convergence depuis 1977, a augmenté depuis lors, même s'il reste inférieur en 2015 à son niveau de 1970 (23 %).

L'évolution des taux de TVA en France depuis 1969 est présentée en annexe du présent rapport.

Figure 50 : Évolution des taux nominaux de TVA



Source : lois de finances, présentation du rapporteur.

2.4.2. Les écarts de taux de TVA entre les principaux pays européens ont eu tendance à se réduire

Le taux normal de TVA en France se situe désormais, en 2015, en deçà de la moyenne européenne qui s'établit à 21,8 %, mais également en deçà de la moyenne de la zone euro

⁷¹ En outre, deux assiettes de taux particulier en outre-mer ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales dans le tome II des voies et moyens et ne sont donc pas évaluées : 1) le taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI ; 2) Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté.

(20,8 %). Le taux médian de l'Union européenne est de 21 % en 2015. La moyenne OCDE (19,2 %) est très légèrement inférieure au taux normal français, en raison de taux de TVA très inférieurs dans les États non européens de l'OCDE.

La France a ainsi le cinquième taux nominal normal de TVA le plus faible au sein de l'Union européenne derrière le Luxembourg (17 % depuis le 1^{er} janvier 2015⁷²), Malte (18 %), Chypre (19 %) et l'Allemagne (19 %). Quatre autres États ont un taux de normal de TVA de 20 % : l'Autriche, la Bulgarie, l'Estonie, la Slovaquie et le Royaume-Uni.

Figure 51 : Taux de TVA appliqués dans l'Union européenne en 2015

	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking
Allemagne		7	19	
Autriche		10	20	12
Belgique		6 / 12	21	12
Bulgarie		9	20	
Chypre		5 / 9	19	
Croatie		5 / 13	25	
Danemark			25	
Espagne	4	10	21	
Estonie		9	20	
Finlande		10 / 14	24	
France	2,1	5,5 / 10	20	
Grèce		6,5 / 13	23	
Hongrie		5 / 18	27	
Irlande	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italie	4	10	22	
Lettonie		12	21	
Lituanie		5 / 9	21	
Luxembourg	3	8	17	14
Malte		5 / 7	18	
Pays-Bas		6	21	
Pologne		5 / 8	23	
Portugal		6 / 13	23	13
Rép. Tchèque		10 / 15	21	
Roumanie		5 / 9	24	
Royaume-Uni		5	20	
Slovaquie		10	20	
Slovénie		9,5	22	
Suède		6 / 12	25	

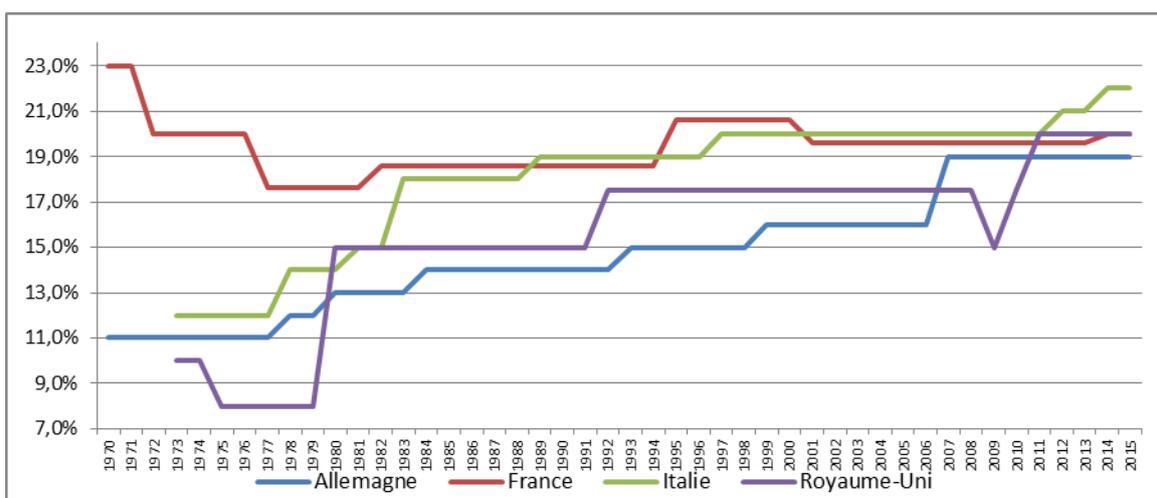
Source : Commission européenne. Les taux dits « parking » s'appliquent à des biens et services non repris à l'annexe H de la sixième directive TVA, pour lesquels certains États membres appliquaient au 1^{er} janvier 1991 des taux réduits. Ces États membres ont été autorisés à maintenir l'application de ces taux réduits à titre transitoire.

⁷² Jusqu'en 2015, le taux normal de TVA était fixé à 15 % au Luxembourg, soit le minimum autorisé.

Alors que la France présentait historiquement un niveau élevé de taux nominaux de TVA, le différentiel de taux avec les autres pays européens s'est progressivement réduit dans les années 1990, pour rattraper le niveau français dans les années 2000. Hormis la hausse de deux points en 1995, la France a très faiblement mobilisé la TVA pour financer ses déficits publics, à l'inverse de la plupart des autres pays.

Cette tendance peut être illustrée sur longue période par l'évolution comparée des taux normaux de TVA dans les quatre principales économies européennes, avec une certaine synchronisation des évolutions couplées au cycle : hausses de taux dans la première moitié des années 1980, puis dans la première moitié des années 1990, avant un nouveau cycle de hausse des taux vingt ans après, après la crise de 2008-2009.

Figure 52 : Évolution du taux normal de TVA dans les principales économies européennes



Source : Commission européenne, présentation du rapporteur.

Les besoins de consolidation budgétaire en période de crise ont en effet accéléré la tendance à la hausse des taux, même si l'Allemagne avait anticipé ce mouvement en relevant de trois points son taux normal en 2009, de 16 % à 19 %.

Encadré 5 : La hausse de trois points du taux normal de TVA en Allemagne en 2009

L'Allemagne a augmenté son taux normal de TVA de trois points au 1^{er} janvier 2007 dans une double logique de consolidation budgétaire et de politique économique par une réduction du coût du travail.

En effet, sur les trois points de hausse représentant 24 Md€ et 1,05 point de PIB, deux points ont été affectés à la réduction du déficit pour un montant estimé à 16 Md€ (0,7 point de PIB). Un point a été affecté à l'Agence fédérale du travail pour compenser la baisse de 1,6 point des cotisations sociales le 1^{er} janvier 2007 (baisse de 2 points des cotisations chômage, hausse de 0,4 point des cotisations retraite)⁷³.

Source : Cour des comptes, *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne, 2011*.

Le XIX^e rapport du Conseil des impôts sur la TVA estimait en 2001 qu'une harmonisation des taux n'était pas une priorité dans la mesure où la TVA reste largement préservée des phénomènes de concurrence fiscale et où le corridor des 10 points pour le taux normal est suffisant pour restreindre les possibilités d'arbitrage des agents économiques.

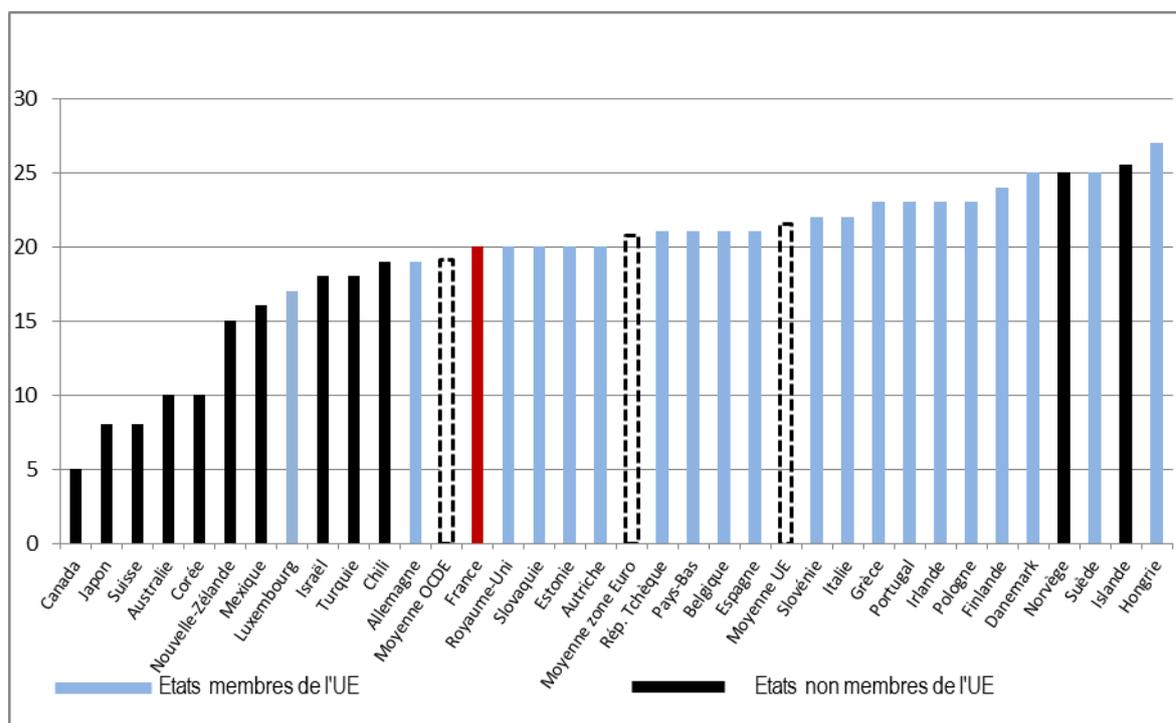
⁷³ Pour des développements plus complets sur la hausse de trois points du taux normal de TVA en Allemagne en 2009, se reporter au rapport particulier n° 4 sur *La TVA comme instrument de politique économique*.

Quatorze ans après ce rapport, il y a lieu de constater que la convergence des taux a pourtant progressé dans les faits : la dispersion des différents taux nationaux s'est globalement resserrée dans un corridor de 7 points, entre 19 et 25 %⁷⁴.

De hauts niveaux de TVA et de taxation de la consommation semblent caractériser les pays européens⁷⁵, y compris dans les États européens non membres de l'Union européenne. Le taux normal en vigueur en Islande est désormais de 24 %, après avoir été abaissé de 1,5 point au 1^{er} janvier 2015, tandis que celui en vigueur en Norvège (25 %) est parfaitement aligné avec ses principaux voisins (Suède, Danemark).

La Hongrie a un taux normal de 27 %, dépassant le taux plafond implicite de 25 %⁷⁶. Après avoir abaissé son taux normal de TVA de 5 points en 2006 (de 25 % à 20 %), la Hongrie l'a relevé de 7 points en deux étapes : 5 points en 2009 et 2 points en 2011.

Figure 53 : Les taux nominaux normaux de TVA en 2015 au sein de l'OCDE



Source : OCDE, Eurostat.

2.4.3. La France a beaucoup moins mobilisé la TVA en sortie de crise que la plupart des autres États européens et pays membres de l'OCDE

Entre 2000 et jusqu'à la crise de 2008-2009, les modifications de taux normal de TVA ont été peu nombreuses dans les pays membres de l'OCDE et de l'Union européenne, et le solde des hausses et des baisses constatées dans cette période n'a eu aucune incidence notable sur la moyenne arithmétique des taux de TVA.

⁷⁴ En excluant les deux extrêmes : le Luxembourg (dont le taux est faible en raison d'un fort rendement de TVA sur les consommations des non-résidents) et la Hongrie (taux de 27 %).

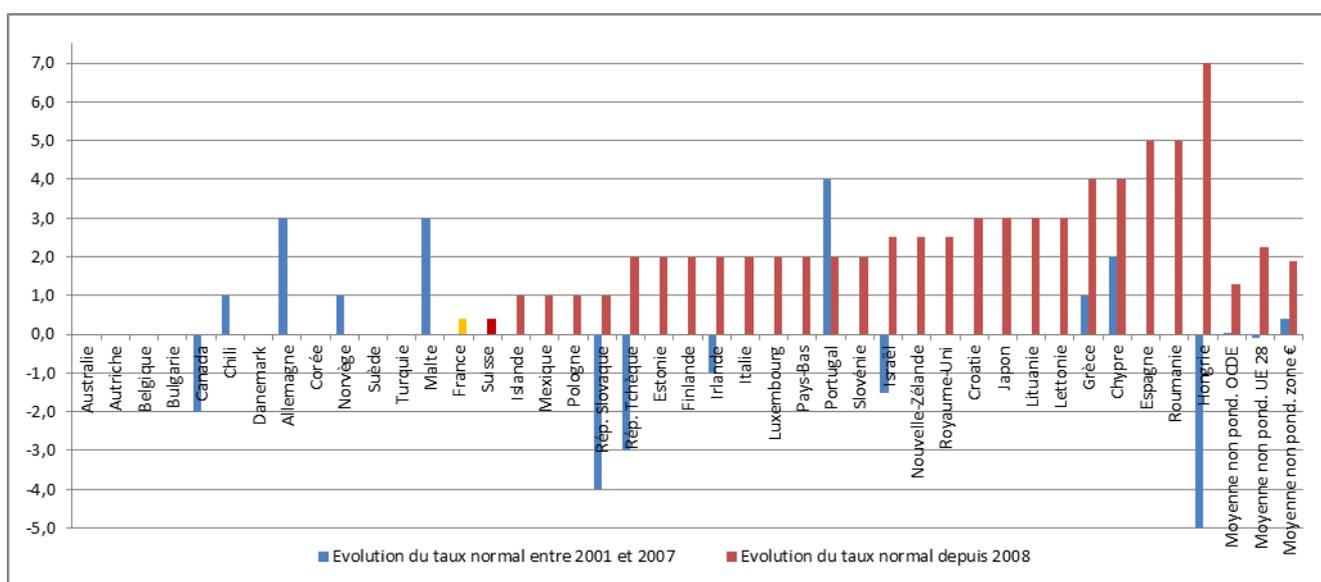
⁷⁵ Voir également *supra*.

⁷⁶ Voir le rapport particulier n° 1 sur *Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée* : en application d'un accord politique, consacré en dernier lieu par des conclusions du Conseil Ecofin du 7 décembre 2010, valable pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2015, les États membres se sont engagés à ne pas appliquer un taux normal supérieur de plus de dix points au taux normal minimal, soit 25%

Cependant deux exemples d'augmentations importantes des taux dans la période avant-crise peuvent être relevés. L'Allemagne a ainsi mobilisé la TVA en 2009 à des fins de consolidation budgétaire et d'allègement du coût du travail (Cf. supra). Le Portugal a procédé de même, mais en deux temps, en relevant de 4 points le taux normal entre 2002 et 2005, pour le porter à 21 %. Ces deux augmentations avaient pour but de redresser les finances publiques de ce pays alors que le Portugal était en procédure de déficit public excessif, puis de participer au financement de la sécurité sociale et des régimes de retraite⁷⁷.

La TVA a été utilisée de manière massive comme un instrument de consolidation budgétaire en situation de crise et pour pallier la contraction de bases fiscales plus sensibles à la conjoncture. Ainsi, entre 2008 et 2015, les taux normaux de TVA ont augmenté en moyenne de 2,3 points au sein de l'Union européenne à 28. L'augmentation est moindre pour les pays de la zone Euro (+ 1,9 point) et de l'OCDE (+ 1,2 point).

Figure 54 : Évolution du taux normal de TVA au sein de l'OCDE et de l'Union européenne entre 2001 et 2015

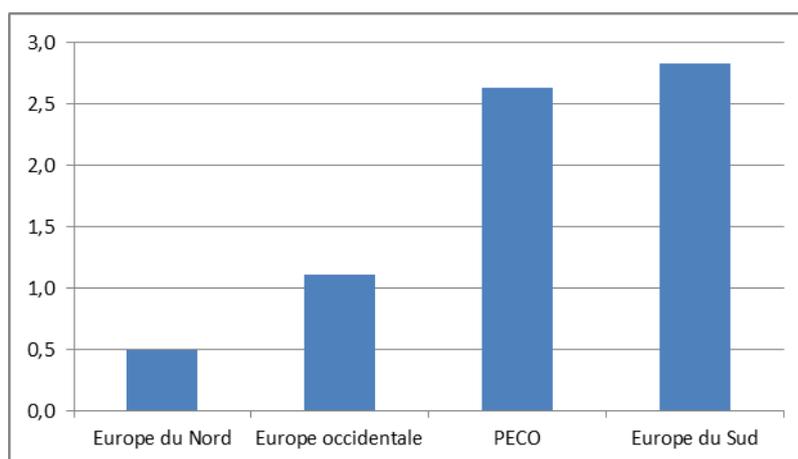


Source : OCDE, Eurostat, calculs et présentation du rapporteur.

Cette hausse concerne moins les États d'Europe du Nord qui disposaient déjà de taux très élevés avant crise (Finlande : 23 % ; Suède : 25 % ; Danemark : 25 %) que les pays d'Europe centrale et orientale (+ 2,6 points) et les pays d'Europe du Sud (+ 2,8 points). Les États d'Europe occidentale ont connu des hausses plus modérées (+ 1,1 point) en raison de taux déjà élevés et assez fortement rapprochés, d'une plus grande robustesse des économies et d'un système fiscal plus diversifié.

⁷⁷ Haut conseil du financement de la protection sociale, Analyse comparée des modes de financement de la protection sociale en Europe, novembre 2014.

Figure 55 : Augmentation moyenne des taux nominaux normaux de TVA en Europe par zones géographiques (2009-2015)



Source : Commission européenne, présentation du rapporteur⁷⁸.

Le Royaume-Uni a mobilisé la TVA à la fois comme un instrument de relance et comme outil de consolidation budgétaire. Il a en effet baissé de 1,5 point le taux de TVA pour un an (en 2009, de 17,5 % à 15 %) de manière à soutenir la consommation, avant de le relever à 20 % en 2011. L'Irlande a relevé son taux normal de deux points en 2012 pour le porter à 23 %. Il en est de même pour les Pays-Bas au 1^{er} octobre 2012 pour le porter à 21 %.

S'agissant de l'Europe du Sud, l'Italie a relevé son taux normal de TVA de deux points en deux temps, un point en septembre 2011 et un point en octobre 2013, pour le porter à 22 %. L'Espagne a également majoré son taux normal de trois points pour le porter à 23 %, avec une augmentation de deux points au 1^{er} juillet 2010 et une augmentation d'un point au 1^{er} septembre 2012. Le Portugal comme la Grèce ont relevé leurs taux normaux de TVA à 23 %, soit respectivement + 3 et + 4 points par rapport à la situation d'avant-crise.

Les pays d'Europe centrale et orientale ont connu une très nette progression des taux nominaux de TVA. La Hongrie a ainsi relevé de 7 points son taux normal pour le relever à 27 %. La Pologne a relevé son taux normal de 1 point en 2011, cette hausse étant présentée comme provisoire jusqu'en 2016. Les trois États baltes ont également relevé les taux normaux de TVA de plusieurs points (Estonie : 20 %, + 2 points au 1^{er} juillet 2009 ; Lettonie : 21 %, + 3 points, dont + 4 points entre 2011 et 2012 ; Lituanie : 21 %, + 3 points au 1^{er} septembre 2009).

La mobilisation de la TVA semble, en première lecture, profondément conjoncturelle, l'essentiel des augmentations de taux ayant été réalisé entre 2009 et 2013. Plusieurs évolutions récentes montrent une tendance à la stabilisation ou à la décréue des taux de TVA : le Portugal a renoncé à une augmentation supplémentaire de 0,25 point en 2015, la Lettonie a abaissé son taux normal de 1 point en 2013, après l'avoir relevé de 4 points depuis 2009 et l'Islande a baissé son taux normal de 1,5 point au 1^{er} janvier 2015. La Pologne n'a pas renoncé au caractère temporaire de l'augmentation du taux de TVA, même si son terme est régulièrement reporté.

⁷⁸ Au sens de la présente figure, les zones géographiques sont définies ainsi :

Europe occidentale : Irlande, Royaume-Uni, Autriche, Luxembourg, Pays-Bas, Belgique, Allemagne, France.

Europe du Nord : Suède, Finlande, Danemark.

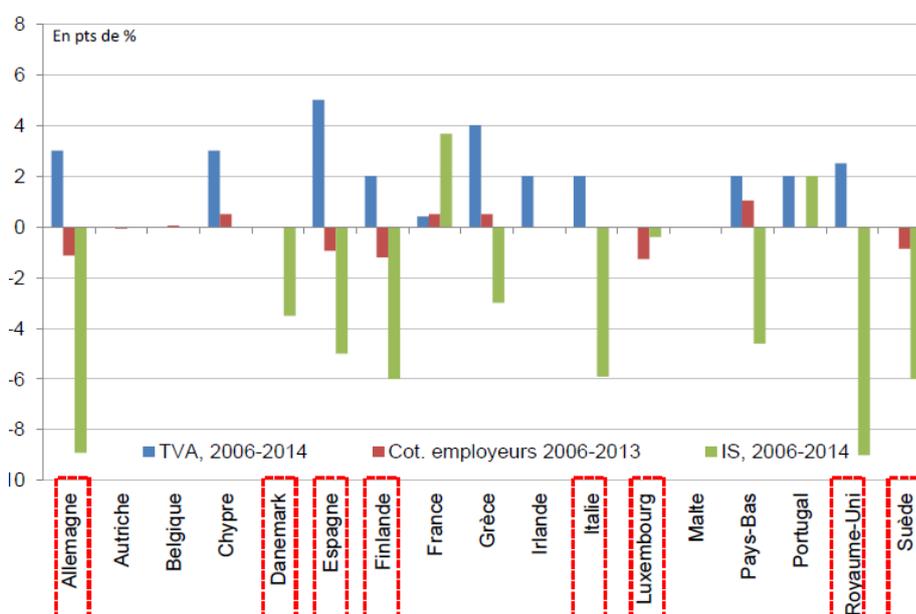
Europe du Sud : Portugal, Espagne, Italie, Chypre, Malte, Grèce.

Europe centrale et orientale : Croatie, Bulgarie, Roumanie, Lituanie, Estonie, Lettonie, Hongrie, Pologne, Slovénie, Slovaquie, République tchèque.

Cependant, l'Italie envisage toujours une hausse importante de 2 points en 2016 (de 22 à 24 %) et de 1 point en 2017 (de 24 à 25 %) du taux normal, ainsi que des taux réduits suivant la même proportion. De même, le relèvement de 8 % à 10 % de la TVA au Japon, initialement prévu le 1^{er} octobre 2015, est reporté au 1^{er} avril 2017, même si cette augmentation prévue souffre de sa faible acceptabilité politique et sociale.

En seconde lecture, ces augmentations assez généralisées, notamment en Europe du Sud et dans les pays d'Europe centrale et orientale semblent plutôt relever d'une stratégie de dévaluation fiscale. En effet, outre les besoins de consolidation budgétaire qui résultent de la crise, ces augmentations sont concomitantes à un mouvement de repositionnement des systèmes fiscaux destiné à alléger la fiscalité pesant sur les facteurs de production (travail ou capital), par une réduction des charges sociales et de l'impôt sur les sociétés. Olivier Passet (2013) estime en effet que la TVA a été mobilisée pour financer un mouvement de dévaluation fiscale destinée à renforcer la compétitivité externe des pays qui l'ont mis en place, notamment l'Allemagne, l'Europe du Nord, la Grèce, le Royaume-Uni et la plupart des pays d'Europe centrale et orientale⁷⁹.

Figure 56 : Variation des taux de prélèvements sur les entreprises et de la TVA entre 2006 et 2013-2014



Source : Passet (2013), d'après Eurostat, OCDE, MISSOC, KPMG.

La mobilisation de la TVA comme instrument de financement des politiques économiques est développée dans le rapport particulier n° 4 sur *La TVA comme instrument de politique économique*.

2.4.4. L'augmentation du poids des taux réduits contribue à affaiblir le taux effectif de TVA

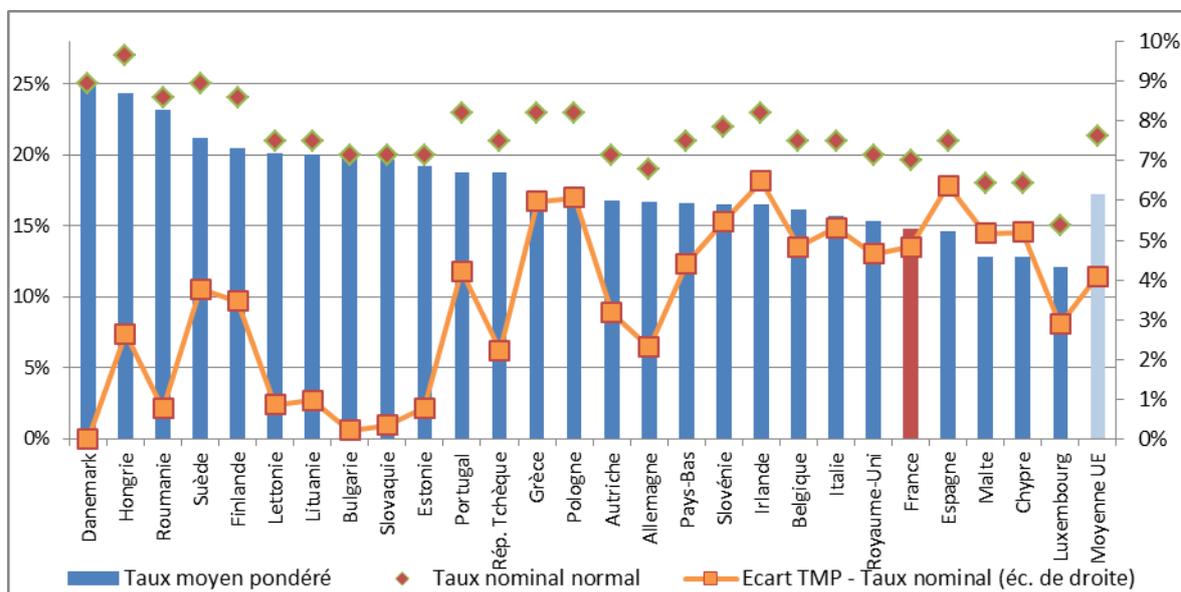
Le taux moyen pondéré de TVA, qui correspond au rapport entre les recettes de TVA et l'assiette effectivement assujettie à la TVA s'établit 15,4 % en 2014 selon les estimations statistiques exploitées par la DG Trésor⁸⁰. Ce taux moyen pondéré est parmi les plus faibles en

⁷⁹ Olivier PASSET, « Concurrence fiscale en Europe : la relance des hostilités », Xerfi synthèse n° 4, décembre 2013.

⁸⁰ Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Europe, la France étant suivie de l'Espagne (qui met en œuvre d'importantes dépenses fiscales sur la TVA, *cf. infra*), de Malte, de Chypre et du Luxembourg (qui a un taux nominal très faible et dont l'assiette bénéficie fortement des consommations des non-résidents).

Figure 57 : Taux moyens pondérés de TVA dans l'Union européenne en 2013



Source : Rapporteur et DG Trésor (2015), d'après les déclarations de ressources propres TVA en 2013.

L'écart de TVA entre le taux moyen pondéré de 15,4 % en 2014 et le taux nominal normal atteint 4,6 points (la moyenne européenne se situe à 4,1 point). À titre de comparaison, le taux moyen pondéré de l'Allemagne était supérieur de deux points à celui de la France en 2013 (16,7 %), alors que le taux nominal allemand était de 0,6 point inférieur au taux nominal normal français. On peut également relever que l'écart de TVA entre le taux moyen pondéré est très faible dans la plupart des pays d'Europe du Nord et d'Europe centrale et orientale (à l'exception notable de la Pologne), traduisant une faible mobilisation des possibilités de taux réduits. Les États d'Europe occidentale et du Sud ont, à l'inverse, un écart important entre le taux moyen pondéré et le taux nominal pouvant dépasser 6 points (Grèce, Irlande, Espagne).

Le Danemark présente un écart nul entre le taux moyen pondéré et le taux nominal normal (25 %) en raison de l'absence d'application de taux réduits. Le Danemark applique cependant un taux zéro sur une liste limitée de produits et services, qui n'est pas inclus dans le calcul du taux moyen pondéré global.

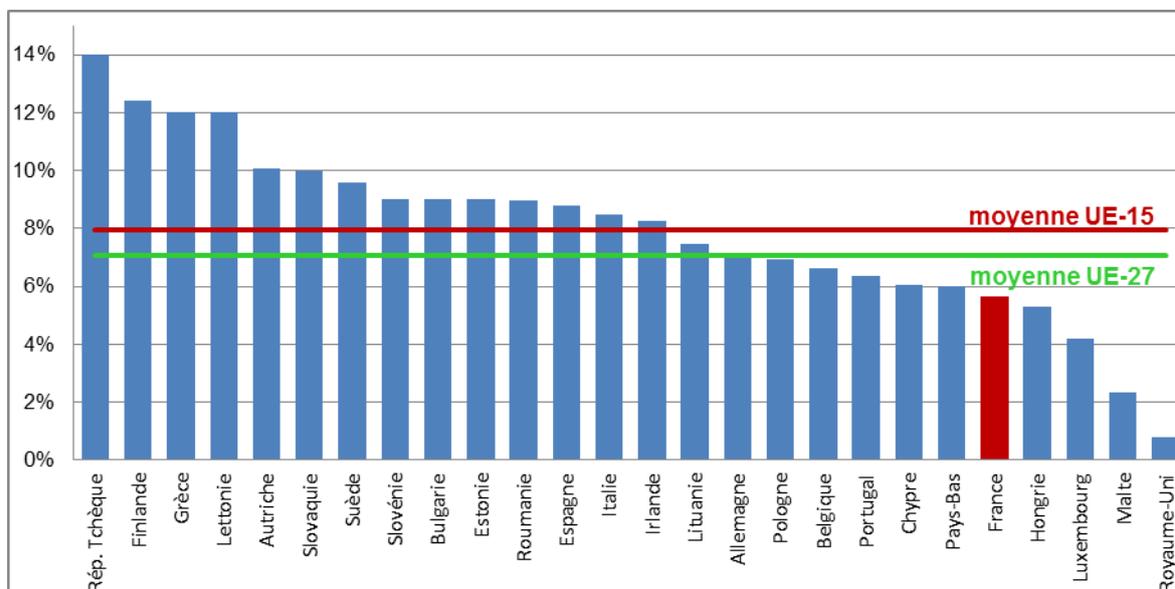
L'écart de TVA ainsi identifié traduit à la fois l'importance de l'assiette soumise à des taux réduits, mais également la faiblesse des taux réduits. Selon les relevés de TVA transmis à la Commission européenne en 2013, la France a une assiette à taux normal représentant 65 % de l'assiette taxée globale, alors que cette assiette est de 81 % en Allemagne et de 75 % en moyenne européenne non pondérée. La France se situe à la 20^e position en termes de largeur de l'assiette taxée au taux normal. Elle est suivie de la Slovénie, de la Pologne, de Chypre, de l'Italie, de l'Irlande, de l'Espagne et de la Grèce, ces deux derniers pays ayant une assiette taxée au taux normal inférieure à 50 %.

La France présente également un taux réduit moyen pondéré faible (5,7 % en 2013)⁸¹, inférieur à la moyenne européenne (moyenne non pondérée 7,9 %) en raison du poids de

⁸¹ Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

l'assiette soumis aux taux réduits de 2,1 %, 5,5 % et 7 % (en 2013). Seuls cinq pays bénéficient de taux super réduits (Espagne, France, Irlande, Italie, Luxembourg) et la France est celui dans lequel il est le plus faible. Les taux réduits nominaux sont également faibles en France, seuls Malte (5 % / 7 %), Chypre (5 % / 9 %), la Pologne (5 % / 8 %), la Roumanie (5 % / 9 %) et le Royaume-Uni (5 %) disposent d'un mix de taux réduits nominalement plus faibles que la France, souvent accompagnés de taux à 0 % que n'appliquent par la France.

Figure 58 : Taux réduit moyen pondéré dans l'Union européenne en 2013



Source : DG Trésor (2015), d'après les déclarations de ressources propres TVA en 2013.

Dans son étude sur « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne »⁸², la DG Trésor procède à la décomposition de l'écart entre le taux moyen de TVA en France et celui de l'Union européenne à 27, selon l'impact du taux normal, du niveau des taux réduits et de la structure de l'assiette taxée.

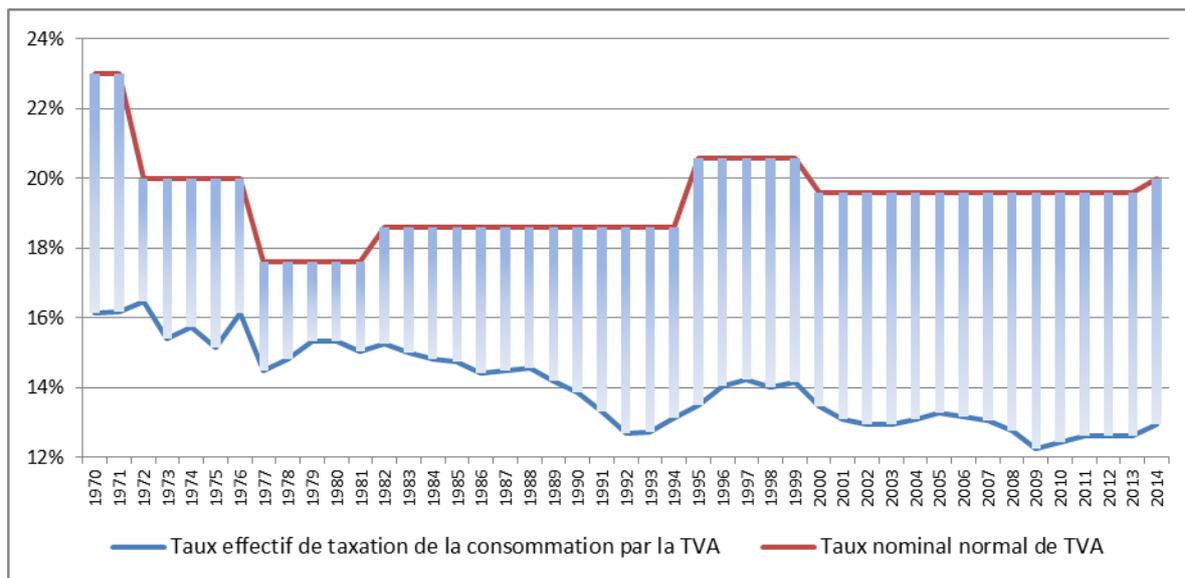
L'écart de 3,1 point peut ainsi se décomposer :

- à assiette inchangée, l'alignement du taux normal sur la moyenne (de 14,8 % à 17,9 %) contribuerait à réduire l'écart de 1 point ;
- de même, l'alignement des taux réduits sur la moyenne (de 5,7 % à 7,8 %) permettrait de réduire l'écart de 0,8 point ;
- enfin, l'alignement de la structure de l'assiette taxée à taux réduit sur la moyenne (de 65 % à 75 %) réduirait l'écart de 1,3 point.

D'un point de vue historique, on observe une dégradation du taux effectif de TVA en France sur période longue. La reconstitution de ce taux effectif (rapport entre la recette de la TVA et l'assiette taxable) est limitée à la consommation. Eu égard au poids de la consommation dans l'assiette de la TVA, le calcul d'un taux effectif de TVA sur la consommation effective territoriale permet de dégager une tendance significative et cohérente avec l'évolution du taux moyen pondéré en France.

⁸² Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Figure 59 : Évolution du taux effectif de TVA (analyse sur la consommation effective territoriale)



Source : INSEE (comptes nationaux base 2010), OCDE, calculs et présentation du rapporteur.

Le taux effectif de TVA ainsi calculé s'établit à 13 % en 2014, en hausse de 0,4 point par rapport à 2013 en raison de l'incidence de l'augmentation des taux de TVA au 1^{er} janvier 2014. Sur longue période, ce taux effectif a cependant baissé de 3 points, puisqu'il s'établissait à 16,1 % en 1970. Cette tendance s'explique en partie par les effets de baisse des taux de TVA dans les années 1970 et 1980. Cependant, la baisse de ce taux effectif est également marquée par la modification de la structure des assiettes, et l'extension des assiettes taxées à des taux réduits.

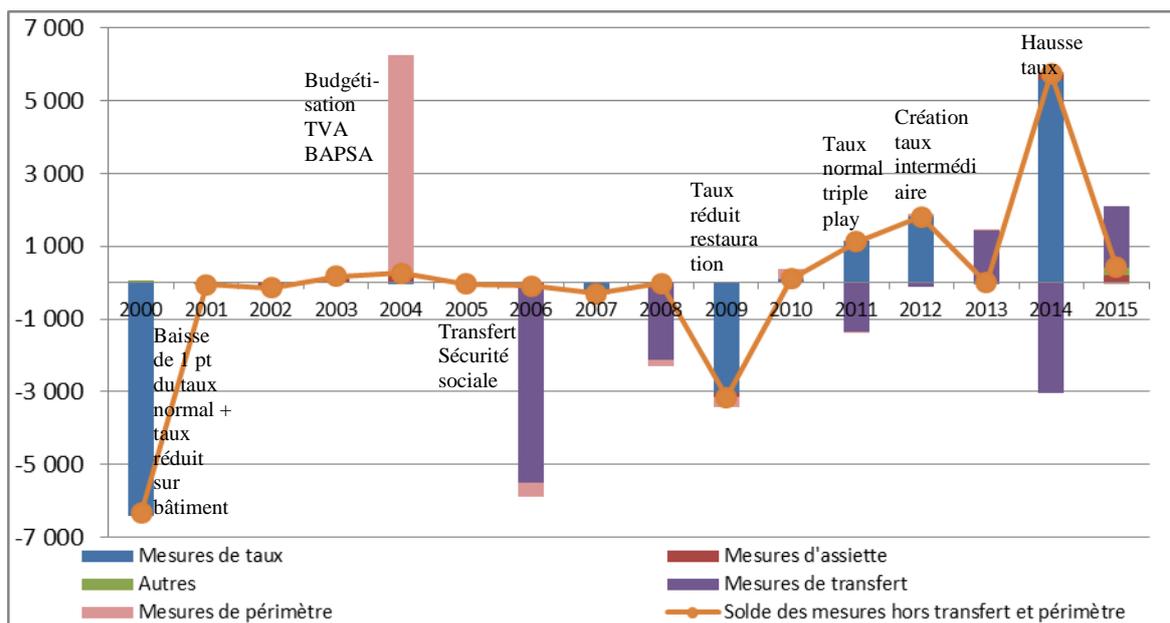
L'écart de TVA entre le taux effectif et le taux nominal normal atteint 7 points en 2014, en constante progression depuis les années 1980 : l'écart de TVA n'était que de 2,6 points en 1981. Il s'est en effet dégradé fortement au cours des années 1980 avec la création du taux super réduit en 1982, l'élargissement de l'assiette du taux réduit, puis la suppression du taux majoré et la baisse des taux réduit et super réduit. L'augmentation de deux points du taux normal de TVA entre 1995 et 2000 a contribué à réduire cet écart, avant qu'il ne progresse à nouveau au cours des années 2000 et 2010 au gré des baisses sectorielles ciblées de taux de TVA.

2.5. Le rendement de la TVA est fragilisé par les baisses sectorielles ciblées et les dépenses fiscales

2.5.1. Les baisses sectorielles de taux de TVA ont contribué à affecter le rendement de la TVA

À la différence de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les mesures annuelles relatives à la TVA sont assez peu nombreuses et ont, hormis l'incidence des mesures générales de taux, des mesures de transfert et de périmètre, une ampleur budgétaire globalement limitée au regard de la recette totale de la TVA. Depuis 2000, il existe cependant trois exceptions qui ont eu une incidence supérieure à 1 Md€ : l'application du taux réduit de TVA aux travaux de rénovation des logements anciens en 2000, l'application du taux réduit de TVA sur la restauration en 2009 et l'application du taux normal aux abonnements *triple play* en 2011.

Figure 60 : Incidences des mesures de TVA (incidence en année pleine) par type de mesures (en millions d'euros courants)



Source : Projets de lois de finances des années 2000 à 2015, calculs et présentation du rapporteur.

Note : la présentation des mesures dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens a été retraitée pour faire apparaître l'incidence en année pleine des mesures prises l'année considérée. Ont ainsi été additionnées l'incidence financière en année N et l'incidence financière résiduelle de la mesure considérée les années suivantes. Cette incidence peut donc être différente de celle publiée l'année considérée dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens. De plus, les différentes mesures ont été identifiées en fonction de leur nature : mesures de taux (augmentation/diminution générale des taux ou augmentation/diminution sectorielle des taux) ; mesures d'assiette (exonération/suppression d'exonération ou modification des plafonds de franchise en base) ; autres (incidence des évolutions de TIPP-TICPE) ; mesures de transfert ; mesures de périmètre.

Les mesures de périmètre sont mieux identifiées, depuis 2006, au sein des documents budgétaires. Elles concernent principalement les conséquences budgétaires du régime de TVA des subventions (notamment en matière de subventions au secteur ferroviaire), des règles d'assujettissement de certains organismes publics à la TVA (et ses conséquences en termes d'assiette de taxe sur les salaires), ainsi que les conséquences en matière de TVA de l'externalisation de certaines prestations de services par les administrations de l'État.

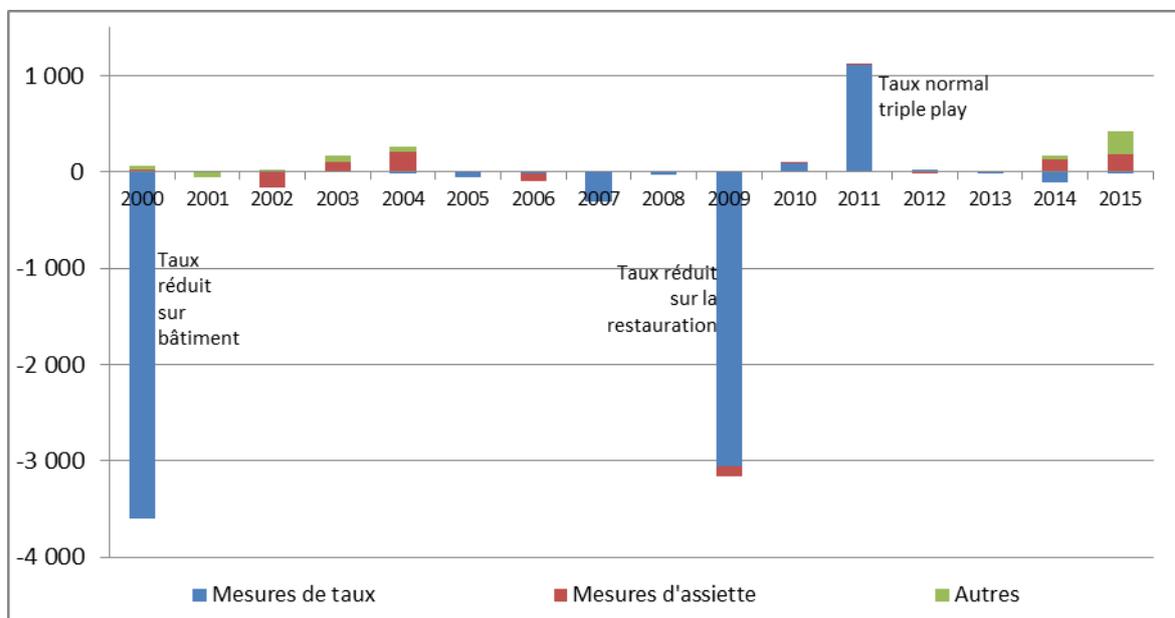
Depuis la fin des années 1990, la France a été à l'origine de deux modifications de la législation européenne visant à étendre le périmètre du taux réduit de TVA à de nouveaux secteurs :

- la première en 1999, avec la directive 1999/85/CE relative à l'application à titre expérimental et transitoire du taux réduit de TVA aux services à forte intensité en main d'œuvre. Cette dérogation a été admise à titre permanent par la directive 2009/47/CE du 5 mai 2009 ;
- la seconde en 2009 avec la directive 2009/47/CE qui permet d'appliquer le taux réduit au secteur des cafés et restaurants.

Ces mesures, qui ont été mises en œuvre très rapidement en France, poursuivaient deux objectifs principaux de soutien de l'emploi dans les secteurs concernés et de lutte contre le travail non déclaré. Elles devaient également contribuer à une baisse des prix des services affectés par la baisse de TVA. Le rapport particulier n° 4 relatif à *La TVA comme instrument de politique économique* présente un bilan économique de la mise en œuvre de ces mesures en

France. Sur la période 2000-2015, ces deux mesures ont eu une incidence négative très forte sur la recette de TVA, alors que les autres mesures, à l'exception de l'application du taux normal aux abonnements *triple play* en 2011, ont eu une incidence modeste sur le rendement de la TVA.

Figure 61 : Incidences des mesures de TVA (incidence en année pleine) par type de mesures, hors incidences des mesures générales de taux (en millions d'euros courants)



Source : Projets de lois de finances des années 2000 à 2015, calculs et présentation du rapporteur.

Note : la présentation des mesures dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens a été retraitée pour faire apparaître l'incidence en année pleine des mesures prises l'année considérée. Ont ainsi été additionnés l'incidence financière en année N et l'incidence financière résiduelle de la mesure considérée les années suivantes. De plus, les différentes mesures ont été identifiées en fonction de leur nature : mesures de taux (augmentation/diminution sectorielle des taux) ; mesures d'assiette (exonération/suppression d'exonération ou modification des plafonds de franchise en base) ; autres (incidence des évolutions de TIPP-TICPE).

L'article 5 de la loi de finances pour 2000 a en effet soumis au taux réduit de TVA de 5,5 % les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans, à l'exclusion des travaux concourant à la production d'immeubles neufs. Cette mesure s'est traduit par une perte de recettes pour l'État supérieure à 5 Md€ par an en moyenne entre 2008 et 2013. Depuis 2014, cette dépense fiscale est soumise au taux intermédiaire de 10 %, mais l'application du taux réduit de 5,5 % est demeurée pour les travaux de rénovation énergétique, maintenant la perte de recettes de l'État à un niveau proche de 5 Md€ par an.

La loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques a appliqué, à compter du 1^{er} juillet 2009, le taux réduit de 5,5 % au secteur de la restauration. Le taux applicable à ce secteur a été porté à 7 % au 1^{er} janvier 2012 et à 10 % au 1^{er} janvier 2014. Évaluée initialement à 3 Md€ en année pleine, cette mesure a représenté une dépense fiscale de 3,3 Md€ jusqu'en 2011, son incidence sur le rendement de la TVA se réduisant en raison de l'application du taux intermédiaire à ce secteur. Elle atteint 2,46 Md€ en exécution 2014.

Outre ces deux mesures qui pèsent environ 6 Md€ sur la recette de la TVA en 2015, d'autres mesures budgétairement plus modestes grèvent le rendement de la TVA. Il s'agit de mesures destinées à soutenir économiquement tel ou tel secteur par l'application du taux réduit.

La création, puis le relèvement du taux intermédiaire à 10 %, a cristallisé ce type de mesures sectorielles dérogatoires, remettant en cause la cohérence initiale de ne maintenir le taux réduit de 5,5 % que sur une assiette très limitée de produits destinés à l'alimentation humaine des équipements, et services pour handicapés, des abonnements relatifs aux livraisons de gaz et d'électricité ainsi que de la fourniture par réseau de chaleur produite à partir d'énergies renouvelables.

Deux secteurs ont particulièrement bénéficié de ces aménagements sectoriels récents qui ont suivi la recomposition de la structure des taux de TVA entre 2012 et 2014, une partie de ces mesures sectorielles résultant d'amendements parlementaires.

Dans le secteur culturel et des médias, la 2^e loi de finances rectificative pour 2012 a rétabli l'application du taux réduits aux livres et au spectacle vivant, la loi de finances pour 2014 ayant ramené le taux applicable aux entrées de cinéma ainsi qu'aux importations et acquisitions intra-communautaires d'œuvres d'art à 5,5 %. La loi ordinaire n° 2014-237 du 27 février 2014 a également entendu harmoniser les taux de TVA applicables à la presse imprimée et à la presse en ligne.

Dans le secteur du logement, la loi de finances pour 2014 a abaissé à 5,5 % le taux applicable aux travaux de construction et de rénovation des logements sociaux, aux travaux de rénovation énergétique des logements anciens, aux opérations d'accession sociale à la propriété réalisées dans les quartiers prioritaires de la politique de la ville, aux logements-foyers, aux foyers de jeunes travailleurs et aux centres d'hébergement d'urgence. De même, des services ou prestations qui étaient soumis au taux normal ont été abaissés au taux intermédiaire, comme pour la construction de logements intermédiaires réalisée dans le cadre d'opérations de constructions mixtes.

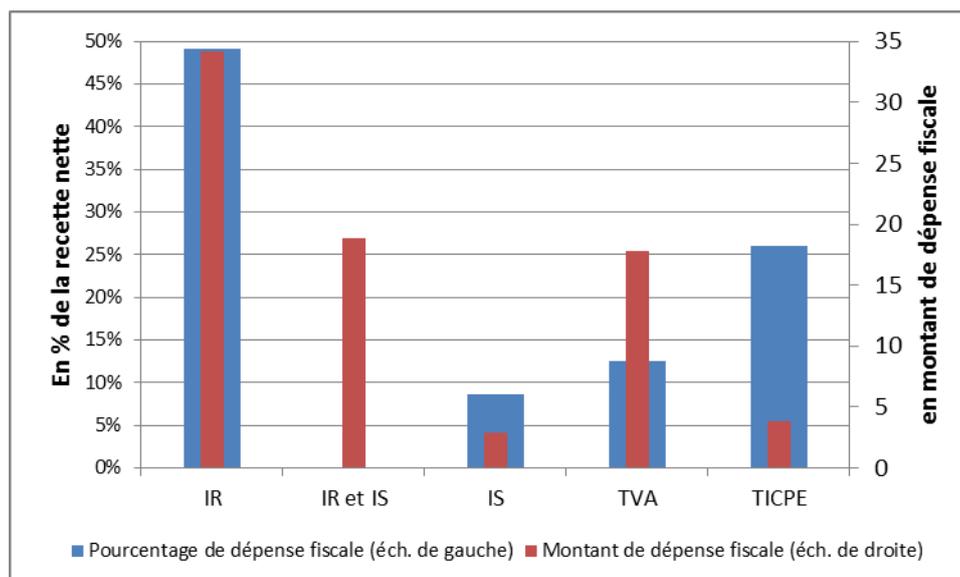
2.5.2. Les dépenses fiscales recensées relatives à la TVA représentent plus de 20 % de la totalité des dépenses fiscales

Le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 évalue les dépenses fiscales associées à la TVA à 17,83 Md€ en 2015. Elles représentent 21,76 % de la totalité des dépenses fiscales (81,93 Md€), selon la définition retenue dans le projet de loi de finances. Cette part est en diminution en raison de l'incidence du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) sur l'impôt sur les sociétés et sur l'impôt sur le revenu depuis 2013 sur le montant total des dépenses fiscales.

La dépense fiscale de TVA rapportée à la recette nette (12,5 % en 2015) apparaît faible en comparaison du poids des dépenses fiscales dans les autres impôts (IR seul 49,2 % ; IR+IS : 36,1 %⁸³ ; TICPE : 26,1 %). Cependant cette faiblesse relative doit plus à l'absence d'exhaustivité des dépenses fiscales prises en compte et à leur sous-évaluation (*cf. infra*, paragraphe 2.5.6) qu'à une moindre utilisation des mesures dérogatoires de TVA.

⁸³ Le tome II de l'évaluation des voies et moyens ne ventile pas toutes les dépenses fiscales entre IR et IS, notamment celles relatives aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires agricoles. L'évaluation du crédit d'impôt recherche et du crédit d'impôt compétitivité emploi n'est ainsi pas ventilée entre IR et IS.

Figure 62 : Utilisation des dépenses fiscales par principaux impôts en 2015



Source : *Projet de loi de finances pour 2015, tomes I et II de l'Évaluation des voies et moyens.*

En 2015, 41 dépenses fiscales afférentes à la TVA sont recensées. À celles-ci s'ajoutent 23 mesures non considérées comme des dépenses fiscales, mais identifiées spécifiquement comme « ne sont actuellement pas classées comme des dépenses fiscales », ainsi qu'une mesure de « modalité de calcul de l'impôt ». En outre, l'incidence financière de la non-application de la TVA en Guyane et à Mayotte n'est pas identifiée dans les documents budgétaires, ni même de nombreuses mesures sectorielles d'exonérations (voir le paragraphe 2.5.6 du présent rapport).

Les dix premières dépenses fiscales en montant représentent 86 % de la totalité des dépenses fiscales afférentes à la TVA. Six d'entre elles ont un coût supérieur à 1 Md€, dont trois concernent le logement pour un montant de 6,14 Md€ : l'application du taux intermédiaire sur les travaux ainsi que l'application du taux réduit sur les travaux de rénovation énergétique représentent 4,71 Md€, tandis que le taux réduit de TVA sur le logement social atteint 1,43 Md€.

Figure 63 : Les dix principales dépenses fiscales de TVA en 2015

Dépense fiscale	Montant (en M€)	Eval. CPO (en M€)
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 ter du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans	2 940	2 940
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	2 490	2 490
Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	2 455	5 560
Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés	1 770	1 770
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 lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit de 5,5%, portant sur les logements sociaux et locaux assimilés suivants : - logements sociaux à usage locatif ; -logements destinés à la location-accession - logements relevant des structures d'hébergement temporaire ou d'urgence ; - logements relevant de certains établissements d'hébergement de personnes âgées ou	1 430	1 430

Dépense fiscale	Montant (en M€)	Eval. CPO (en M€)
handicapés ; - partie des locaux dédiés à l'hébergement dans les établissements d'accueil pour enfants handicapés		
Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion - taux normal à 8,5% et taux réduit à 2,1%	1 290	1 870
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 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 ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA	775	775
Taux de 5,5% pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	760	760
Taux de 5,5% pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapés, les logements-foyers mentionnés à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles	690	690
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour la fourniture de logements dans les hôtels	680	680

Source : Rapporteur. *Projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens, tome II.*

Note de lecture : l'évaluation CPO de la présente figure est fondée sur l'application du taux normal comme norme fiscale de référence pour évaluer le coût de la dépense fiscale.

2.5.3. Depuis 2001, le montant des dépenses fiscales de TVA a progressé de 4,4 % par an en moyenne

Le nombre de dépenses fiscales relatives à la TVA s'est légèrement réduit entre 2001 et 2015, passant de 45 mesures à 41 mesures. L'entrée en vigueur de la LOLF en 2006 a été concomitante à la suppression de sept dépenses fiscales, pour la plupart des dépenses fiscales qui ne faisaient l'objet d'aucune évaluation ou dont le montant était réputé très faible.

Depuis 2006, le nombre de dépenses fiscales recensées dans l'Évaluation des voies et moyens a recommencé à croître, passant de 38 à 41.

Figure 64 : Évolution du nombre et du montant des dépenses fiscales relatives à la TVA (2001-2015)

	Nombre de DF	Montant des DF (en Md€)
2001	45	9,31
2002	45	9,74
2003	45	10,51
2004	43	10,55
2005	43	11,95
2006	38	12,19
2007	39	12,78
2008	42	14,22
2009	42	14,93
2010	42	17,54
2011	39	18,28
2012	42	17,28
2013	41	17,55
2014	41	17,98
2015	41	17,83

Source : rapporteur, d'après direction de la législation fiscale.

La faible progression du nombre de dépenses fiscales sur la période 2006-2015 masque en réalité une forte augmentation de leur montant, puisque leur coût moyen a plus que doublé entre 2001 (204 M€) et 2015 (435 M€), notamment en raison de la création de quelques dépenses fiscales nouvelles très importantes sur la période, dont l'application du taux réduit (puis du taux intermédiaire) sur la restauration en 2009.

2.5.4. 70 % du volume des dépenses fiscales de TVA recensées concerne l'application de taux réduits

Près de la moitié des dépenses fiscales recensées (19 sur les 41 recensées), et près de 70 % en montant (12,2 Md€ sur 17,8 Md€), concerne l'application de taux réduits à certains secteurs de l'économie. En y ajoutant les dépenses fiscales liées à l'application du taux particulier à 2,1 % (3,0 Md€ selon le gouvernement et 7,3 Md€ selon le CPO⁸⁴), les taux réduits représentent 85 % des dépenses fiscales recensées dans l'*Évaluation des voies et moyens*. Avec 2,94 Md€, l'application du taux intermédiaire aux travaux dans les logements anciens constitue le principal aménagement de taux, suivi de l'application du taux de 10 % à la restauration sur place (2,49 Md€), de l'application du taux de 5,5 % aux travaux de rénovation énergétique (1,77 Md€) et du taux de 5,5 % ou 10 % sur les logements sociaux.

Figure 65 : Dépenses fiscales de TVA par nature en 2015

	Nombre de dépenses fiscales	Montant des dépenses fiscales V&M (en M€)	Montant des dépenses fiscales CPO (en M€)
Taux réduit	19	12 247	12 247
Taux particuliers	6	2 968	7 318
Territorialité	5	1 573	2 156
Exonérations à caractère social	3	649	649
Régimes particuliers	4	380	380
Autres exonérations	4	11	132
Total des mesures classées en dépenses fiscales	41	17 828	22 882

Source : *Projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens, tome II (abrégé en V&M)*. L'évaluation du rapporteur particulier du CPO est fondée sur le coût de la mesure en comparaison de l'application du taux normal de TVA.

Note de lecture : l'évaluation CPO de la présente figure est fondée sur l'application du taux normal comme norme fiscale de référence pour évaluer le coût de la dépense fiscale.

Les taux particuliers (application du taux super réduit de 2,1 %) représentent un montant beaucoup plus modeste. Mais cette catégorie inclut à tort l'application de taux particuliers en Corse (235 M€), qui devrait être logiquement reclassée dans les dépenses liées à la territorialité si ce reclassement ne devait pas signaler la faiblesse de la base juridique pour les mesures dérogatoires applicables à la Corse (*cf. supra*).

Les mesures de territorialité concernent les régimes spécifiques applicables à la Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion, qu'il s'agisse des taux (1,29 Md€) ou des règles spécifiques d'assiette (0,18 Md€) ou de déductibilité (TVA NPR : 0,1 Md€).

⁸⁴ La différence d'évaluation entre le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* et le CPO tient à l'application du taux normal (pour le CPO) comme norme fiscale de référence pour évaluer le coût de la dépense fiscale.

Encadré 6 : L'utilisation de la TVA comme instrument de subvention à l'investissement : la TVA non perçue récupérable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion

La dépense fiscale n° 710104 de TVA non perçue récupérable dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (TVA NPR) est un dispositif particulier qui vise à utiliser la TVA comme un outil de subvention à l'investissement.

Mise en place en 1953, elle ne bénéficie d'une base légale que depuis 2009 (article 295 A du code général des impôts introduit par la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer). Elle permet aux assujettis disposant d'un établissement stable dans les trois départements d'outre-mer et qui y exercent une activité de livraison ou d'importation de biens d'investissement neufs exonérés de TVA, de déduire une TVA fictive, alors même que cette TVA n'a pas été payée. Elle entend donc limiter la hausse des prix dans ces territoires en considérant que les opérateurs répercutent sur le prix de vente final le droit à déduction supplémentaire, et non dans leurs marges. La TVA se cumule avec les autres outils de défiscalisation, dans la limite du plafond des aides d'État à finalité régionale.

La dépense fiscale associée à cette mesure est évaluée à 100 M€ par an depuis 2010. Ce montant est un ordre de grandeur en raison de l'absence de fiabilité des déclarations de TVA au titre de ce dispositif et de l'absence de chiffrage analytique de cette dépense fiscale.

Source : Rapport d'audit de modernisation sur la TVA non perçue récupérable, IGF-IGA, 2007 ; Rapport d'évaluation des dépenses fiscales et sociales spécifiques à l'outre-mer annexé (annexe G) au rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, 2011 ; Cour des comptes, « Les défiscalisations « Girardin » en faveur de l'outre-mer », Rapport public annuel 2012.

Les exonérations à caractère social regroupent trois dépenses fiscales, dont la plus importantes est l'exonération des prestations et des biens des crèches (575 M€).

La totalité des mesures non classées en dépenses fiscales sont des mesures de taux, retraçant l'application de taux à 2,1 % en outre-mer, de taux à 5,5 % ou à 10 % en métropole.

2.5.5. Plus du tiers des dépenses fiscales de TVA concerne le secteur du logement

L'analyse du rattachement principal des dépenses fiscales de TVA aux missions du budget général montre que plus du tiers des dépenses fiscales de TVA concerne le secteur du logement. Les deux dépenses fiscales concernant le logement social (n° 730204 et n° 730210) représentent 1,6 Md€, tandis que les deux dépenses fiscales de rénovation des logements anciens (n° 730213 et n° 730223) atteignent 4,7 Md€. La TVA ne représente cependant que 51 % de la totalité des dépenses fiscales dont bénéficie la mission *Égalité des territoires et logement*.

La principale dépense fiscale rattachée à la mission *Économie* est le taux de 10 % accordé à la restauration sur place (2,49 Md€), le solde étant constitué par deux taux réduits en faveur des hôtels et des campings (0,835 Md€). La mission *Santé* regroupe essentiellement le taux de 2,1 % sur les médicaments remboursables pour 2,46 Md€ selon le gouvernement et 5,56 Md€ selon le rapporteur particulier du CPO.

Figure 66 : Rattachement des dépenses fiscales de TVA aux missions de la LFI 2015

	Nombre de dépenses fiscales	Montant des dépenses fiscales V&M (en M€)	Montant des dépenses fiscales CPO (en M€)	% de la TVA dans les dépenses fiscales de la mission
Égalité des territoires et logement	5	6 335	6 335	51%
Économie	3	3 325	3 325	20%
Santé	2	2 481	5 586	76%
Outre-mer	5	1 611	2 262	42%
Travail et emploi	5	1 594	1 594	18%
Solidarité, insertion et égalité des chances	2	1 450	1 450	11%
Politique des territoires	4	330	619	41%
Avances à l'audiovisuel public	1	200	200	28%
Médias, livre et industries culturelles	1	170	895	99%
Sport, jeunesse et vie associative	3	137	140	5%
Culture	3	76	333	17%
Écologie, développement et mobilité durables	2	45	59	2%
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	3	36	46	1%
Justice	1	30	30	100%
Relations avec les collectivités territoriales	1	8	8	100%
Total	41	17 828	22 882	22%

Source : Rapporteur. *Projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens, tome II (abrégé en V&M). L'analyse est limitée aux dépenses fiscales recensées dans l'Évaluation des voies et moyens.*

Note de lecture : l'évaluation CPO de la présente figure est fondée sur l'application du taux normal comme norme fiscale de référence pour évaluer le coût de la dépense fiscale.

Les trois missions *Culture, Médias, livre et industries culturelles* et *Avances à l'audiovisuel public* regroupent cinq mesures et 446 M€ de dépenses fiscales. Leur montant est néanmoins sous-évalué en raison de la prise en compte du taux réduit de 5,5 % ou du taux intermédiaire de 10 % comme norme fiscale de référence, au lieu du taux normal de 20 %. La dépense fiscale est en réalité supérieure de 1 Md€ à ce qu'elle est présentée dans les documents budgétaires et se situe à 1,43 Md€. En outre, plusieurs mesures relevant de ce secteur ne sont pas classées comme des dépenses fiscales : le taux de 5,5 % sur certains spectacle, sur les livres et sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma ; l'application du taux de 10 % sur les objets d'art, de collection et les antiquités, sur les cessions de droits d'auteur et sur les subventions aux télévisions locales.

Pour deux missions, *Justice* et *Relations avec les collectivités territoriales*, la dépense fiscale de TVA représente la totalité des dépenses fiscales rattachées à ces missions. Pour la mission *Justice*, il s'agit du régime de franchise de base pour les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation. Pour la mission *Relations avec les collectivités territoriales*, il s'agit de l'application du taux intermédiaire de 10 % aux prestations de déneigement des voiries publiques.

2.5.6. La liste des dépenses fiscales relatives à la TVA manque de cohérence et n'est pas exhaustive

Le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 rappelle que « *Les dépenses fiscales s'analysent comme "des dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français". Toute mesure impliquant une perte de recettes pour le budget de l'État n'est donc pas une dépense fiscale ; qualifier une mesure de "dépense fiscale" suppose de se référer à une législation de base à laquelle elle dérogerait. Mais cette norme n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur. En outre, elle est susceptible d'évoluer en fonction de la législation nationale ou communautaire. Ces évolutions expliquent en grande partie les « changements de périmètre » (classements/déclassements de dépenses fiscales) qui sont désormais intégralement retracés depuis le PLF 2006 ».*

Cette large définition, qui octroie une importante marge d'interprétation aux rédacteurs de l'annexe sur les dépenses fiscales, est complétée par une présentation des critères particuliers relatifs à la TVA. Selon ces critères présentés en détail dans l'encadré 7, le caractère incitatif ou non de la mesure, ainsi que sa portée générale ou sectorielle/comportementale sont déterminants.

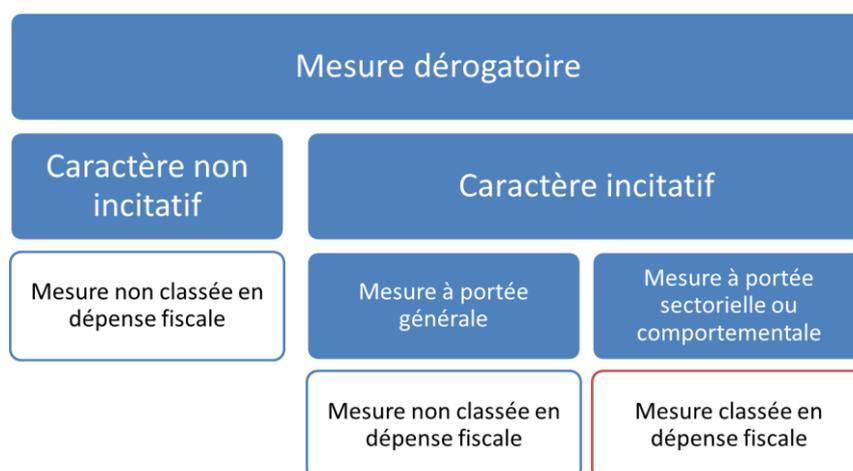
Encadré 7 : La classification des dépenses fiscales de TVA

Le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances précise la méthodologie de classement des dépenses fiscales en matière de TVA.

Le critère déterminant retenu pour le classement en dépense fiscale est le caractère incitatif, ou non, de la mesure qui déroge à la norme fiscale de référence. Si l'application du taux réduit de TVA a pour effet de soutenir économiquement un secteur ou de favoriser un comportement, la mesure est classée en dépense fiscale.

À l'inverse, les mesures qui sont considérées comme de portée générale en tendant à alléger la charge fiscale ou à favoriser l'égal accès de tous aux produits taxés ne sont pas considérées comme des dépenses fiscales. Ainsi l'application d'un taux réduit sur les médicaments ou sur l'alimentation relève d'une logique générale et redistributive. En s'appuyant sur les critères définis par le XXI^e rapport du Conseil des impôts sur la fiscalité dérogatoire en 2003, ne sont également pas considérées comme dépenses fiscales certaines mesures, comme celles relatives au taux réduit sur les livres ou encore les services de transport public. La logique de classement telle que présentée dans le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* peut être résumée dans le logigramme suivant.

Logigramme de classement des dépenses fiscales de TVA selon les définitions de l'Évaluation des voies et moyens



Source : rapporteur, d'après le tome II de l'Évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2015.

Cependant, la liste des dépenses fiscales de TVA retenues dans le tome II de l'Évaluation des voies et moyens ne semble pas parfaitement correspondre à cette définition.

Le tome II de l'Évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances recense 23 mesures qui ne sont pas classées comme des dépenses fiscales afférentes à la TVA. Ce recensement n'associe aucune valeur à ces mesures.

L'évaluation du coût des dépenses fiscales est réalisée en fonction de la « norme fiscale de référence ». En matière de TVA, cette norme de référence est généralement l'application du taux normal de 20 %. Cependant 15 dépenses fiscales retiennent une norme de référence différente : taux réduit à 5,5 % ou taux intermédiaire à 10 %.

Source : Projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens, tome II.

Or la liste des dépenses fiscales relatives à la TVA publiée dans le tome II de l'Évaluation des voies et moyens semble manquer de cohérence au regard de ces critères. En particulier, la ligne de partage entre les mesures à portée générale et les mesures sectorielles/comportementales semble particulièrement floue. Un certain nombre de mesures classées en dépenses fiscales ne paraît pas fondamentalement se distinguer de la plupart des autres qui ne sont pas classées en dépenses fiscales. Ainsi le taux réduit de 5,5 % sur les spectacles (non classé en dépenses fiscales) ne se distingue pas de l'application du taux super réduit de 2,1 % pour les 140 premières représentations de ces mêmes spectacles (classé en dépense fiscale) en termes de soutien sectoriel à la création. De même, l'application du taux réduit de 2,1 % sur le logement social en Guadeloupe, Martinique et Réunion (non classé en dépense fiscale) ne se distingue pas de l'application des taux de 5,5 % et de 10 % en métropole sur logement social (classé en dépense fiscale) en termes de soutien sectoriel au logement social, alors même que le taux réduit de 2,1 % sur le logement défiscalisé outre-mer est classé en dépense fiscale. La même contradiction peut encore être relevée pour le taux réduit sur les livres (non classé en dépense fiscale) alors que le taux super réduit sur la presse est classé en dépense fiscale, ou encore pour le taux intermédiaire sur les rémunérations de prestations versées par les collectivités territoriales aux gestionnaires de réseaux d'assainissement (non classé en dépenses fiscales), alors que le taux intermédiaire sur la rémunération par les collectivités territoriales des prestations de déneigement est classé en dépense fiscale.

Figure 67 : Principales mesures de taux réduits qui ne sont pas assimilées à des dépenses fiscales et évaluation

	Mesures de taux réduits	Évaluation (en M€)
1	Taux de 5,5 % sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine	19 800
2	Taux de 5,5 % sur certains spectacles (théâtres, cirques et spectacles de variétés)	160
3	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation	280
4	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur le bois de chauffage, les produits de la sylviculture, agglomérés destinés au chauffage et les déchets de bois destinés au chauffage	80
5	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 <i>octies</i> (taux à 2,1 %)	270
6	Taux de 5,5 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les ventes et apports de logements sociaux à usage locatif à l'association foncière logement lorsqu'elle a conclu une convention avec l'État	nc
7	Taux de 5,5 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les ventes et apports de logements à usage locatif à l'association foncière logement ou à des SCI dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas certains plafonds.	nc
8	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité	nc
9	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement	130
10	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement	nc
11	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les foires, salons, jeux et manèges forains	90
12	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les droits d'entrée pour la visite de parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments et expositions culturelles	20
13	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les transports de voyageurs	2 100
14	Taux de 5,5 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma	190
15	Taux de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les abonnements souscrits pour recevoir des services de télévision	460
16	Taux réduit à 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les droits perçus pour la visite de parcs à décors animés	nc
17	taux réduit à 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres	nc
18	Taux réduit à 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les prestations de collecte, de tri et de traitement de déchets	90
19	Taux réduit de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.	nc
20	Taux réduit de 10 % à compter du 1 ^{er} janvier 2014 sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale.	nc
21	Taux réduit dans les DOM (2,1 %) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI	nc
22	Taux réduit dans les DOM (2,1 %) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté	nc
23a	Taux réduit à 5,5 % sur les livres	460
23b	Taux réduit à 5,5 % sur les livres électroniques	nc
Sous-total des mesures recensées mais non classées en dépenses fiscales		Sup. à 24 130

	Mesures de taux réduits	Évaluation (en M€)
	Non application de la TVA à la Guyane	180
	Non application de la TVA à Mayotte	nc
	Taux réduit de 5,5% aux abonnements relatifs aux livraisons d'électricité d'une puissance maximale inf ou = à 36 KVA, de chaleur ou de gaz naturel	nc
	Total général	Sup. à 24 310

Source : Rapporteur ; direction de la législation fiscale ; projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens tome II ; Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011).

Figure 68 : Principales mesures sectorielles d'exonérations de TVA non classées en dépenses fiscales

	Description	Montant
1	Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière	nc
2	Prestations réalisées dans le cadre de l'entraide entre agriculteurs	nc
3	Ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation, sauf si le droit à déduction a été ouvert lors de leur achat	nc
4	Soins dispensés aux personnes par des professions médicales ou paramédicales réglementées dans la limite du plafond de 60.000€	nc
5	Frais d'hospitalisation et de traitement dans les établissements de santé privés	nc
6	Soins dispensés aux personnes dans les établissements privés d'hébergement de personnes âgées	nc
7	Livraisons, commissions courtages portant sur les organes, le sang et le lait humains	nc
8	Transport de malades ou de blessés à l'aide de véhicules spécialement aménagés	nc
9	Prestations de service et livraison de biens des établissements d'enseignement primaire, secondaire et supérieur, publics, privés et à distance, de l'enseignement technique et professionnel, de l'enseignement et de la formation professionnelle agricole, de la formation professionnelle continue	nc
10	Cours ou leçons particuliers relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif dispensés par des personnes directement rémunérées par leurs élèves	nc
11	Prestations de service réalisées par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs	nc
12	Prestations de services et livraisons de biens par des organismes légalement constitués sans but lucratif et à gestion désintéressée chargés des poursuivre des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale	nc
13	Travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs de guerre	nc
14	Prestations de service et livraisons de biens relevant du service universel postal	nc
15	Livraison de biens qui ne sont pas des terrains à bâtir	nc
16	Livraison d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans	nc
17	Opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif et présentant un but social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée lorsque les prix pratiqués sont homologués ou que les prix ne sont pas susceptibles de distordre la concurrence, ainsi que toutes les recettes de manifestations de bienfaisance et de soutien dans la limite de six manifestations par an	nc
18	Prestations de services et livraisons de biens des lieux de vie et d'accueil des personnes handicapées	nc
19	Ventes portant sur des articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (régime à option)	nc
20	Services indispensables à l'utilisation des biens meubles ou immeubles fournis à leurs membres par des personnes morales transférant gratuitement à leurs membres la jouissance d'un bien meuble ou immeuble	nc
21	Services rendus à leurs adhérents par les groupements de personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA	nc
22	Octroi et négociation de crédits	nc
23	Négociation et prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties, ainsi que la gestion des garanties de crédits	nc
24	Opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce à l'exception du recouvrement des créances	nc
25	Opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies à l'exception des monnaies et billets de collection	nc
26	Opérations autres que celles de garde et de gestion	nc

	Description	Montant
27	Gestion des OPCVM	nc
28	Opérations relatives à l'or autres que celles relatives à l'or industriel	nc
29	Opérations d'assurance et de réassurance	nc
30	Livraison des timbres fiscaux et des timbres-poste	nc
31	Location de terres et de bâtiments à usage agricole	nc
32	Location d'immeuble résultant d'un bail conférant un droit réel	nc
33	Location de terrains non aménagés et de locaux nus	nc
34	Locations ou concessions de droits	nc
35	Locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à l'usage d'habitation, à l'exclusion des hôtels de tourisme, des villages de vacances et des résidences de tourisme, des prestations effectuées de manière habituelle, à des prestations réalisées par des professionnels	nc
36	L'organisation des jeux de hasard soumis au prélèvement sur les jeux	nc
37	Le produit de l'exploitation de la loterie ou des paris	nc
38	Droits d'entrée des manifestations sportives soumises à l'impôt sur les spectacles	nc
39	Opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien d'affrètement et de location portant sur les navire de commerce en haute mer, les bateaux pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer	nc
40	Opérations portant sur les équipements de bateaux ci-dessus, y compris les engins et filets pour la pêche maritime	nc
41	Opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien d'affrètement et de location portant sur les aéronefs civils, à l'exclusion de ceux ne desservant que la France métropolitaine	nc
42	Opérations portant sur les équipements des aéronefs ci-dessus	nc
43	Livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux et aéronefs et prestations de service et cargaison, y compris bateaux de guerre	nc
44	Transports aériens et maritimes de voyageurs en provenance ou à destination de l'étranger ou des collectivités ou départements d'outre-mer, ainsi que certains transports ferroviaires internationaux de voyageurs	nc
45	Transports par route de voyageurs étrangers en provenance et à destination de l'étranger, circulant en groupe d'au moins 10 personnes	nc
46	Prestations de transport de biens effectués à destination ou en provenance des Açores ou de Madère	nc
47	Livraisons d'or aux instituts d'émission	nc
48	Prestations de service réalisées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques sur la partie des prestations exécutées hors de la Communauté européenne	nc
49	Acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'œuvres d'art d'objets de collection ou d'antiquités	nc
50	Activités administratives, sociales, éducatives, culturelles et sportives des personnes morales de droit public lorsque le non assujettissement n'entraîne pas de distorsion de concurrence	nc
51	Importations d'organes, sang et lait humains ;	nc
52	Importations de devises, billets de banque et monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des billets et monnaies de collection	nc
53	Importation d'or, sous toutes ses formes, importé par les instituts d'émission	nc
54	Importation des navires, aéronefs, objets incorporés, engins et filets pour la pêche maritime	nc
55	Importation des produits de la pêche en l'état ou ayant fait l'objet d'opérations destinées à les préserver en vue de leur commercialisation importés par les entreprises de pêche maritime	nc
56	Importation des prothèses dentaires importées par les dentistes ou prothésistes dentaires	nc
57	Importations de gaz naturel, d'électricité, de chaleur ou de froid	nc
58	Réimportation, par la personne qui les a exportés, de biens dans l'état où ils ont été exportés et qui bénéficient de la franchise des droits de douane, ou qui en bénéficieraient s'ils étaient soumis à des droits de douane ;	nc
59	Radoubs, réparations et transformations des navires français à l'étranger à l'exception de celles de ces opérations qui portent sur des bateaux de sport ou de plaisance.	nc
60	Ventes et importations de riz dans le département de la Réunion	4
61	Ventes résultant de l'application des articles L128-4 à L128-7 du code rural et de la pêche maritime relatifs à la mise en valeur agricole des terres incultes, des terres laissées à l'abandon et des terres insuffisamment exploitées de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane ;	nc
62	Exonération, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Réunion et de la Guyane, les opérations immobilières effectuées, en vue de l'accession à la propriété rurale, par les sociétés	nc

	Description	Montant
	d'aménagement foncier et d'établissement rural mentionnées au troisième alinéa de l'article L128-7 du code rural et de la pêche maritime, ainsi que par les sociétés d'intérêt collectif agricole, qui ont bénéficié d'un agrément préalable avant le 28 décembre 1969, date de publication de la loi n° 69-1168 du 26 décembre 1969. Pour les acquisitions, le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement dans l'acte, ou au pied de l'acte, par ces sociétés de procéder dans un délai de cinq ans au morcellement des terres en vue de leur cession à de petits exploitants agricoles. En cas d'inobservation de cet engagement, les taxes non perçues lors de l'acquisition sont exigibles à première réquisition	
63	Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, exonération des ventes et les livraisons à soi-même des produits de fabrication locale analogues à ceux dont l'importation dans les départements susvisés est exemptée en vertu des dispositions qui précèdent ;	nc
64	Opérations à terme sur marchandises réalisées sur un marché réglementé à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière	nc
65	Exclusion de la TVA des marges commerciales postérieures à la fabrication ou à l'importation des tabacs manufacturés	17

Source : code général des impôts ; Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011).

La question de l'exhaustivité de la liste des dépenses fiscales se pose également pour certaines modalités de calcul de l'assiette, qu'il s'agisse des exonérations ou des franchises en base.

En effet, le même constat d'incohérence peut être tiré de l'inclusion de certaines mesures d'exonération ou de franchise dans le périmètre des dépenses fiscales, alors que d'autres ne le sont pas et ne sont même pas recensées dans la liste des mesures non classées comme dépenses fiscales. Ainsi les exonérations en faveur des crèches ou des associations intermédiaires conventionnées sont recensées comme des dépenses fiscales alors que d'autres ne le sont pas. De même, certaines franchises en base sont considérées comme des dépenses fiscales (pour les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, pour les activités lucratives des associations sans but lucratif, pour les auteurs et interprètes d'œuvres de l'esprit) alors que plusieurs dispositifs mentionnés dans le code général des impôts ne sont pas identifiés et qu'une mesure de franchise en base est considérée comme une modalité de calcul de l'impôt ne constituant pas une dépense fiscale.

Les modalités de calcul de l'évaluation des dépenses fiscales liées à des taux particuliers témoignent d'une sous-évaluation de leur incidence financière. En effet, la norme de référence pour effectuer le calcul est très variable selon les dépenses fiscales. Ainsi, les dépenses fiscales relatives à l'application du taux de 2,1 % aux droits d'entrée des 140 premières représentations fiscales, aux publications de presse sont calculées par comparaison avec une application théorique du taux réduit de 5,5 %. D'autres dépenses fiscales relatives à l'application du taux super réduit de 2,1 % sont calculées par référence avec l'application du taux intermédiaire de 10 % : vente d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties ; produits sanguins et médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation. Enfin, le taux « normal outre-mer » de 8,5 % sert de référence au calcul de la dépense fiscale relative à l'immobilier outre-mer faisant l'objet d'une défiscalisation (200 M€).

Cette diversité des normes de référence n'est pas compréhensible et ne peut conduire qu'à minorer l'évaluation des dépenses fiscales. Le principe de la norme de référence devrait ainsi être le taux normal, le choix d'un taux réduit devrait constituer une exception motivée dans le tome II de l'Évaluation des voies et moyens. L'évaluation des dépenses fiscales au Royaume-Uni se fait ainsi sur la base d'une norme de référence unique,

qui est l'application du taux normal de TVA⁸⁵. Cette même référence, qui est l'application du taux normal de 21 %, est également retenue en Espagne⁸⁶.

Le recensement et l'évaluation des dépenses fiscales afférentes à la TVA mériteraient ainsi d'être revus. Si les mesures dérogatoires concernant l'exonération de produit ou la franchise de base d'un secteur sont aisément qualifiables de dépenses fiscales, la qualification de l'application de taux réduits est plus complexe.

Une première option de révision consisterait en un examen restrictif des mesures dérogatoires, pour ne retenir que les dépenses fiscales ayant une stricte vertu sectorielle, c'est-à-dire qui ne seraient pas accessibles à toute la population, sous réserve de préciser si cette restriction d'accès concerne le consommateur final ou l'assujetti.

La seconde option de nature extensive est de retenir comme dépenses fiscales toutes les mesures dérogatoires qui ne correspondent pas à une consommation de biens et de services inéluctable ou rendue obligatoire. Selon cette définition, très peu de mesures dérogatoires échapperaient à la classification de dépense fiscale, comme le taux réduit de TVA applicable à l'eau, aux boissons non alcooliques et aux produits destinés à l'alimentation humaine, sous réserve de restreindre la composition du panier de biens considérés.

2.5.7. Les mesures dérogatoires, y compris les dépenses fiscales, relatives à la TVA dépassent 47 Md€

Une première évaluation du coût budgétaire des mesures dérogatoires (dépenses fiscales et autres mesures dérogatoires non classées en dépenses fiscales) relatives à la TVA peut être réalisée selon les hypothèses suivantes :

- Pour les dépenses fiscales recensées par le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens*, la norme fiscale de référence est harmonisée au niveau du taux normal de 20 % ;
- Pour les mesures non classées en dépenses fiscales, mais listées dans l'introduction du tome II de l'*Évaluation des voies et moyens*, une évaluation partielle est fournie, l'essentiel du coût de ces mesures étant constitué par l'application du taux réduit de 5,5 % sur la nourriture (19,8 Md€) ;
- L'évaluation est complétée d'une mesure déclassée de la liste de dépenses fiscales en 2006 et considérée comme une modalité de calcul de l'impôt : la franchise en base pour les assujettis dont le chiffre d'affaires n'excède pas : 81 500 € s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement de type chambres d'hôte, gîtes ruraux ou meublés de tourisme ; 32 600 € s'ils réalisent d'autres types de prestations de service (370 M€) ;
- D'autres mesures dérogatoires sont également introduites dans cette évaluation mais avec un chiffrage assez ancien réalisé notamment par le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011) et par le rapport particulier d'évaluation des dépenses fiscales et sociales spécifiques à l'outre-mer. Il en est ainsi du coût de la non-application

⁸⁵ HM Treasury, « Estimated costs of the principal tax expenditure and structural reliefs, 2013-2014 and 2014-2015 (2015) : « All the cost estimates relating to VAT are based on the actual standard rate of VAT that applied in the relevant period ».

⁸⁶ *Proyecto de Presupuestos generales del estado, Memoria de beneficios fiscales para 2015.*

de la TVA en Guyane⁸⁷ (la non-application de la TVA à Mayotte ne fait l'objet d'aucune évaluation publique), ou encore du coût de l'exonération du riz à la Réunion.

- Enfin, plusieurs autres mesures dérogatoires relatives à la TVA ne font l'objet d'aucun chiffrage, notamment la plupart des dispositifs sectoriels d'exonération. Cette absence d'évaluation constitue donc un facteur majorant de l'évaluation du coût des mesures dérogatoires relatives à la TVA.

Les mesures dérogatoires relatives à la TVA peuvent être évaluées à 145 en nombre en reprenant l'approche extensive des exonérations à portée sectorielle présentée à la Figure 68 : Principales mesures sectorielles d'exonérations de TVA non classées en dépenses fiscales du présent rapport, dont 58 font l'objet d'une évaluation financière. L'ensemble des mesures dérogatoires non classées en dépenses fiscales représente ainsi (en fourchette basse) 24,7 Md€, soit plus du double des dépenses fiscales recensées et valorisées en retenant le taux normal de 20 % comme norme fiscale de référence.

Figure 69 : Synthèse des mesures dérogatoires relatives à la TVA

Nature des mesures dérogatoires	En nombre	En montant - évaluation CPO (M€)
Autres exonérations	4	132
Exonérations à caractère social	3	649
Régimes particuliers	4	380
Taux particuliers	6	7 318
Taux réduit	19	12 247
Territorialité	5	2 156
Sous-total dépenses fiscales	41	22 882
Mesures listées mais non classées en dépenses fiscales	23	24 130
Mesure de gestion de l'impôt déclassée des dépenses fiscales	1	370
Non-application en Guyane	1	180
Non-application à Mayotte	1	nc
Autres	2	21
Mesures de taux non évaluées	11	nc
Mesures d'exonérations sectorielles non évaluées	64	nc
Sous-total autres mesures dérogatoires	103	24 701
Total général	144	47 583

Source : rapporteur, d'après tome II de l'Évaluation des voies et moyens, direction de la législation fiscale, Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011).

2.5.8. Plus de 60 % des dépenses fiscales de TVA est peu efficace ou inefficace

En application de l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques 2009-2012, le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (dit « rapport Guillaume ») a procédé, en 2011, à l'évaluation des dépenses fiscales afférentes à la TVA. La

⁸⁷ La mission d'évaluation approfondie des dépenses fiscales outre-mer de l'Inspection générale des finances évaluait la dépense fiscale associée à la non-applicabilité de la TVA en Guyane entre 140 et 180 M€ en 2008.

méthodologie d'évaluation a notamment retenu le taux de recours au dispositif, l'atteinte des objectifs, la nécessité et la proportionnalité du dispositif, les impacts en termes de concurrence et d'inégalité, les coûts de gestion, les contentieux, les comparaisons internationales⁸⁸.

Ce rapport a passé en revue 48 dépenses fiscales relatives à la TVA représentant 13,96 Md€⁸⁹. Suivant la méthodologie d'évaluation, le comité a précisément évalué 27 dépenses fiscales pour un montant de 4,27 Md€ et a considéré que 13 dépenses fiscales représentant 2,69 Md€ étaient peu ou pas efficaces (notation de 0 ou de 1), tandis que 7 représentant 1,22 Md€ étaient jugées efficaces (note de 3).

Le tableau ci-après analyse les dépenses fiscales évaluées par le tome II de l'Évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2015 en fonction de la notation réalisée par le rapport Guillaume. Les évaluations du rapport Guillaume ont été complétées, pour la réalisation du présent tableau, par la notation de la dépenses fiscale n° 730221 (taux de 10% applicable aux ventes à consommer sur place) qui n'avait pas été évaluée en 2011 alors qu'elle est la deuxième dépense fiscale la plus coûteuse (2,49 Md€) ainsi que de la dépense fiscale n° 730223 (taux réduit à 5,5 % sur les travaux de rénovation énergétique) créée en 2014 (1,77 Md€). Ces deux dépenses fiscales sont évaluées à l'aune des conclusions du rapport particulier n° 4 sur *La TVA comme instrument de politique économique*, et sont ici reclassées en mesure peu efficace.

Figure 70 : Évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales de TVA

	Nombre de dépenses fiscales	Montant des dépenses fiscales V&M (en M€)	Montant des dépenses fiscales CPO (en M€)
Inefficaces	4	348	538
Peu efficaces	11	10 790	11 372
Moyennement efficaces	8	498	1 322
Efficaces	7	4 966	8 085
Non évaluées	11	1 226	1 565
Total	41	17 828	22 882

Source : Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011), évaluation complémentaire du rapporteur, projet de loi de finances pour 2015, Évaluation des voies et moyens, tome II (abrégé en V&M).

Note : certaines dépenses fiscales ont été créées postérieurement à l'évaluation des dépenses fiscales réalisée par le rapport Guillaume en 2011. Deux de ces dépenses fiscales nouvelles ont été classées en fonction des analyses présentées dans le rapport particulier n° 4 sur *La TVA comme instrument de politique économique* ou par analogie avec des dépenses fiscales préexistantes. Onze dépenses fiscales représentant 2,8 Md€ n'ont pas été évaluées. L'évaluation CPO de la présente figure est fondée sur l'application du taux normal comme norme fiscale de référence pour évaluer le coût de la dépense fiscale.

Les dépenses fiscales notées 0 (inefficaces) et 1 (peu efficaces) représentent ainsi plus de 60 % des dépenses fiscales relatives à la TVA en montant, soit 11,14 Md€ selon leur évaluation du tome II des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2015. 2,9 Md€ de mesures dérogatoires, soit 16 % des dépenses fiscales relatives à la TVA, ne sont

⁸⁸ La méthodologie détaillée d'évaluation est présentée en annexe II du rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales.

⁸⁹ Plusieurs dépenses fiscales recensées par le rapport Guillaume ont été supprimées ou ont disparu de la liste des dépenses fiscales : 700101 Régime de la suspension de la taxe pour les opérations effectuées sur le plateau continental ; 730209 Taux de 5,5 % applicable aux prestations réalisées par les avocats et les avoués dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

néanmoins pas évaluées, tout comme la plupart des mesures dérogatoires non classées en dépenses fiscales⁹⁰.

2.5.9. La comparaison internationale des dépenses fiscales relatives à la TVA est délicate et incertaine

La comparaison internationale des volumes de dépenses fiscales relatives à la TVA se heurte à deux difficultés.

La première est méthodologique, puisqu'il n'existe pas de définition internationale de la notion de dépense fiscale, ainsi que le rappelait déjà le XXI^e rapport du Conseil des impôts en 2003. La seconde est liée à la disponibilité des données, malgré les travaux conduits par l'OCDE, notamment dans un rapport de 2010 sur *Les dépenses fiscales au sein de l'OCDE*. Parmi les écarts méthodologiques relevés, figurent notamment les différences de qualification sur les mesures dérogatoires, ainsi que le choix de la norme de référence. Ceci amène ainsi à disposer de listes très hétérogènes en fonction des pays, avec une évaluation de l'incidence budgétaire également très inégale en fonction de la norme fiscale de référence retenue.

La seconde difficulté tient à la disponibilité des données. Hormis la recension réalisée par l'OCDE en 2010, mais sur un échantillon restreint de pays (Allemagne, Canada, Corée, Espagne, États-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède) et sur la base de données anciennes, il n'existe pas de données consolidées et homogènes sur les dépenses fiscales, et en particulier sur les dépenses fiscales afférentes à la TVA⁹¹. Des données particulières existent pour certains pays ou groupes de pays⁹², mais elles ne sont pas nécessairement construites selon des paramètres identiques.

⁹⁰ Le rapport d'évaluation des dépenses fiscales et sociales spécifiques à l'outre-mer (annexe G du rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales) a cependant évalué quelques mesures dérogatoires relatives à la TVA non classées comme dépenses fiscales dans le tome II de l'évaluation des voies et moyens.

⁹¹ Parmi les dépenses fiscales analysées par l'OCDE en 2010, seuls cinq pays outre la France identifient les dépenses fiscales relatives à la TVA : la Corée, l'Espagne, les Pays-Bas, l'Allemagne et le Canada.

⁹² Pour les pays d'Amérique latine, voir Miguel Pecho Trigueros, « Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012 », Centro interamericano des administraciones tributarias – CIAT (2014).

Figure 71 : Poids des dépenses fiscales relatives à la TVA en part de recette nette et en part de PIB

	nombre de dépenses fiscales	En % des recettes nettes de TVA	En % du PIB	Source
France (2015)	41	12,11%	0,79%	PLF 2015
France (2015)	>58	>34,11%	>2,23%	CPO 2015
Royaume-Uni (2013/2014)	13	47,28%	2,52%	HM Treasury (2015)
Italie (2011)	nc	40,65%	2,56%	FMI (2014)
Suède (2013)	nc	18%	1,57%	Sweden, Ministry of Finance (2013)
Espagne (2015)	nc	36,10%	1,74%	Ministerio de Hacienda (2014)
Corée (2006)	26	9,98%	0,44%	OCDE (2010)
Pays-Bas (2008)	17	9,66%	0,68%	OCDE (2010)
Allemagne (2006)	nc	1,54%	0,10%	OCDE (2010)
Canada (2004)	nc	52,38%	1,71%	OCDE (2010)
Argentine (2012)	nc	nc	1,19%	CIAT (2014)
Chili (2008)	nc	10,87%	0,88%	CIAT (2014)
Mexique (2012)	nc	40,61%	1,51%	CIAT (2014)
Brésil (2012)	nc	nc	1,12%	CIAT (2014)

Sources : OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE (2010)* ; HM Treasury, « *Estimated costs of the principal tax expenditure and structural reliefs, 2013-2014 and 2014-2015 (2015)* » ; Ministerio de Hacienda, *Proyecto de Presupuestos generales del estado, Memoria de beneficios fiscales para 2015* ; Justin Tyson, « *Reforming Tax expenditures in Italy : What, Why, and How ?* », FMI (2014) ; Miguel Pecho Trigueros, « *Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012* », Centro interamericano des administraciones tributarias – CIAT (2014) ; Sweden Ministry of Finance, « *Measuring and evaluating tax expenditures : the experience of Sweden* », ECFIN taxation workshop, Brussels, 2013 ; *Projet de loi de finances pour 2014, tome II de l'Évaluation des voies et moyens / INSEE, comptes nationaux (base 2010)*.

Les modalités de présentation des dépenses fiscales sont très inégales. Le Royaume-Uni assure une présentation exhaustive des dépenses fiscales liées à l'application du taux 0 ou du taux réduit de 5 % en retenant comme norme de référence l'application du taux normal. Ainsi chacun des secteurs ou des produits bénéficiant de taux dérogatoires bénéficie d'une évaluation financière présentée dans les documents budgétaires⁹³. Cependant, ces documents ne recensent pas les dispositifs particuliers d'exonérations, d'exclusions, de seuils d'imposition ou de déductibilité.

En Suède, les dépenses fiscales sont présentées annuellement dans un rapport au Parlement. Leur classement en dépense fiscale est réalisée aux termes d'une analyse en deux temps : i) la mesure affecte-t-elle l'équilibre budgétaire ? et ii) se rattache-t-elle à une politique sectorielle, ou est-elle simplement un ajustement technique ? Cette méthodologie de classement permet de retenir très largement les mesures de taux comme des dépenses fiscales. À l'inverse, les mesures d'exonérations (sur les revenus de la propriété, sur le secteur financier, sur les biens et services subventionnés, sur le secteur public) ne sont pas

⁹³ Pour l'exercice budgétaire 2014-2015, les dépenses fiscales liées à l'application du taux réduit représentent 5,1 Md€ ; celles relatives à l'application du taux zéro atteignent 41,4 d€.

considérées comme des dépenses fiscales. L'évaluation est réalisée en comparaison du taux normal de TVA de 25 %⁹⁴.

En Espagne, le projet de loi de finances présente une annexe très détaillée (*Memoria de beneficios fiscales*) rappelant la méthodologie d'évaluation des recettes fiscales, des dépenses fiscales, et présentant par type d'outil et par destination l'évaluation des dépenses fiscales associées à chaque impôt. Cette évaluation est fondée sur la comparaison avec une norme fiscale de référence qui est l'application du taux normal de TVA. Elle ne détaille cependant pas la dépense fiscale associée à chacune des mesures dérogatoires, l'évaluation étant présentée par outils : exonérations (7,45 Md€ en 2015) ; taux réduit (7,80 Md€ en 2015) ; taux super réduit (3,13 Md€ en 2015). Ce document présente également une évaluation des dépenses fiscales par objectif de politique publique.

Pour les pays d'Amérique latine, l'analyse réalisée par le *Centro interamericano de administraciones tributarias* en 2014⁹⁵, relève que la TVA constitue le principal outil de dépense fiscale dans les systèmes fiscaux nationaux et représente 2,05 % du PIB en moyenne, alors que les dépenses fiscales relatives aux impôts sur les revenus des particuliers et des entreprises ne représentent que 1,85 % du PIB en moyenne. Parmi les dépenses fiscales relatives à la TVA, les exonérations et les exemptions représentent la moitié des mesures en montant, tandis que l'existence de taux réduits pèse pour environ un quart des dépenses fiscales⁹⁶.

Malgré les difficultés méthodologiques de la comparaison des dépenses fiscales afférentes à la TVA, un premier constat peut être réalisé. Le niveau des dépenses fiscales *affiché* en France en matière de TVA (0,79 % du PIB) paraît étonnamment faible au regard de pays proches, comme le Royaume-Uni (2,52 % du PIB), l'Italie (2,56 % du PIB), ou l'Espagne (1,74 % du PIB). Cette faible valorisation dans les documents budgétaires contredit les constats développés précédemment (voir la partie 2.4 du présent rapport) sur la proximité entre ces trois pays et la France quant à la valeur du taux nominal, à la valeur du taux moyen pondéré et à l'écart entre ces deux taux (voir la Figure 57 : Taux moyens pondérés de TVA dans l'Union européenne en 2013). Au regard de l'exemple de ces trois pays, la France semble « sous-déclarer » ses dépenses fiscales de TVA et contribue ainsi à sous-évaluer le potentiel de TVA qui en découle.

Le Royaume-Uni, l'Italie et l'Espagne retiennent ainsi un périmètre plus extensif des dépenses fiscales qui correspond mieux à la notion de mesures dérogatoires, tout en considérant par principe que ces mesures dérogent à l'application du taux normal de TVA et non pas à d'autres taux réduits de TVA.

Le recalage de la valorisation des dépenses fiscales en France réalisé par le rapporteur particulier du CPO (soit un volume de dépense fiscale évalué à 47,2 Md€ en fourchette basse) est de nature à présenter une image plus fidèle de la réalité des « pertes » de TVA liées à des mesures dérogatoires (de taux ou d'assiette) en comparaison internationale. En particulier avec les trois pays européens (Royaume-Uni, Italie, Espagne) qui présentent une structure de TVA très proche de la France.

Selon l'évaluation du rapporteur particulier du CPO, les dépenses fiscales de TVA en France représenteraient ainsi 34 % de la recette nette de TVA en fourchette basse (12,1 % selon le gouvernement) et 2,21 % du PIB en fourchette basse (0,79 % selon le gouvernement).

⁹⁴ Sweden Ministry of Finance, « Measuring and evaluating tax expenditures : the experience of Sweden », ECFIN taxation workshop (2013).

⁹⁵ Miguel Pecho Trigueros, « Gastos tributarios en América Latina: 2008-2012 », Centro interamericano des administraciones tributarias – CIAT (2014).

⁹⁶ Les autres dépenses fiscales correspondent à des modalités de gestion des crédits de TVA, de reports et de remboursements.

Figure 72 : Les dépenses fiscales de TVA au Royaume-Uni, en Italie, en Espagne et en France au regard de la structure et du poids de la TVA dans l'économie

	Royaume-Uni	Italie	Espagne	France (V&M)	France (CPO)
Part de la TVA dans le PIB	6,9%	5,8%	5,8%	6,8%	6,8%
Taux nominal normal	20,0%	21,0%	21,0%	19,6%	20%
Taux moyen pondéré	15,3%	15,7%	14,6%	14,8%	14,8%
Écart taux nominal - TMP	4,7%	5,3%	6,4%	4,8%	4,8%
Poids des dépenses fiscales dans la recette	47,28%	40,65%	36,10%	12,11%	>34,11%
Poids des dépenses fiscales dans le PIB	2,52%	2,56%	1,74%	0,79%	>2,23%

Source : Rapporteur, d'après DG Trésor (2015), FMI (2014), Ministerio de Hacienda (2014), Évaluation des voies et moyens annexé au PLF 2015 (abrégé en V&M), Eurostat, OCDE.

L'analyse du rapporteur peut être confirmée en recourant à la valorisation de l'écart entre le taux moyen pondéré et le taux nominal normal. Le montant qui résulte de ce calcul permet, par une approche macroscopique, de déterminer le montant de la perte de recette liée à l'application des taux réduits qui sont considérés par de nombreux pays comme des dépenses fiscales.

Sur la base de la valeur du point de TVA mentionné en partie 2.2 du présent rapport et de de l'écart au taux moyen pondéré, **la « perte » de TVA liée à la seule application des taux réduits (sans prise en compte du coût des exonérations) est de 50,4 Md€, soit un montant proche de la fourchette basse de dépense fiscale ici évaluée à 47,2 Md€ (hors effets de structure et effets de bouclage).**

2.6. Les remboursements de crédits de TVA progressent de manière plus dynamique que la recette nette

La TVA brute au sens budgétaire correspond à la recette recouvrée par l'administration fiscale auprès des assujettis qui assurent la collecte. Les règles de fonctionnement de l'impôt peuvent aboutir à un solde positif de TVA entre la TVA déductible et la TVA collectée. L'entreprise peut alors demander à l'administration le remboursement de son crédit de TVA⁹⁷.

L'article 10 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) retient le principe de non-contraction entre les recettes brutes recouvrées et les remboursements de crédits de TVA. Il prévoit que les remboursements de crédits de TVA et les dégrèvements et remboursements des impôts d'État font l'objet de dépenses budgétaires retracées dans un programme spécifique doté de crédits évaluatifs⁹⁸.

⁹⁷ Voir le rapport particulier n° 1 sur *Le cadre juridique de la TVA*.

⁹⁸ Article 10 de la LOLF : « Les crédits relatifs [...] aux remboursements, restitutions et dégrèvements [...] ont un caractère évaluatif. Ils sont ouverts sur des programmes distincts des programmes dotés de crédits limitatifs.

Les dépenses auxquelles s'appliquent les crédits évaluatifs s'imputent, si nécessaire, au-delà des crédits ouverts. Dans cette hypothèse, le ministre chargé des finances informe les commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances des motifs du dépassement et des perspectives d'exécution jusqu'à la fin de l'année.

Les dépassements de crédits évaluatifs font l'objet de propositions d'ouverture de crédits dans le plus prochain projet de loi de finances afférent à l'année concernée.

Les crédits prévus au premier alinéa ne peuvent faire l'objet ni des annulations liées aux mouvements prévus aux articles 12 et 13 ni des mouvements de crédits prévus à l'article 15 ».

Les remboursements de crédits de TVA, qui sont exécutés sur le programme 200 – *Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*, ont atteint 49,58 Md€ en 2014, soit 26,4 % de la recette brute.

Encadré 8 : Le mécanisme des remboursements des crédits de TVA

Une entreprise redevable de la TVA collecte la TVA qu'elle facture auprès de ses clients, et peut en déduire, sauf exception, le montant de la TVA supportée sur les achats nécessaires à son activité (par différence, c'est bien la valeur ajoutée produite par l'entreprise qui se trouve taxée).

Une entreprise se trouve en situation à alors la possibilité de reporter ce crédit sur sa prochaine déclaration mensuelle de chiffre d'affaires, de l'imputer sur la TVA collectée du mois considéré ou d'en demander le remboursement immédiat. Sous cette dernière hypothèse, un crédit peut faire l'objet de remboursements selon une procédure dite « générale » (ouverte à toutes les entreprises) ou une procédure dite « spéciale exportateur » (réservée aux entreprises qui réalisent des exportations ou des livraisons intracommunautaires).

L'évolution des demandes de remboursements de taxe déposées par les entreprises est liée à celle de certains agrégats macroéconomiques. Par exemple, l'accroissement de leurs investissements et/ou de leurs exportations conduit les entreprises à être davantage en situation de crédit. Des facteurs d'ordre comportemental viennent en outre influencer sur le niveau des demandes déposées.

La propension des contribuables à demander en remboursement le crédit dont ils disposent au titre d'une année d'affaires peut également varier au cours du temps (arbitrage entre report du crédit ou demande de remboursement).

Source : PLF 2015, projet annuel de performance du programme 200 – *Remboursements et dégrèvement d'impôts d'État*.

La part des remboursements de crédits de TVA dans la recette brute a augmenté sur longue période : elle était de 20,8 % en 1991, avant de croître tendanciellement pour atteindre son niveau actuel, légèrement supérieur à 26 %.

Figure 73 : De la recette brute à la recette nette de TVA

Md€ à périmètre courant	1991	1995	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (P)
Recette brute	97,86	102,02	133,30	162,50	178,11	168,11	170,72	178,75	184,67	185,49	187,93	193,28
Remboursements et dégrèvements	20,33	16,10	28,50	35,90	48,26	49,67	43,43	46,87	51,26	49,23	49,58	50,66
Recette nette	77,54	85,92	104,80	126,60	129,85	118,45	127,29	131,88	133,40	136,26	138,35	142,62
Part des remboursements dans la recette brute	20,77 %	15,78 %	21,38 %	22,09 %	27,09 %	29,54 %	25,44 %	26,22 %	27,76 %	26,54 %	26,38 %	26,21%

Sources : lois de finances initiales, lois de règlement. Calculs du rapporteur.

Le tableau ci-dessus fait apparaître deux années atypiques sur l'évolution de la part des remboursements et dégrèvements dans la recette brute. La baisse apparente du taux de remboursement en 1995 trouve son origine dans plusieurs facteurs. Tout d'abord le contrecoup de la récession de 1993 a eu une incidence forte sur le comportement des entreprises avec une réduction des remboursements demandés. Ensuite, un décalage a été enregistré entre la perception de la recette brute (avec un taux normal majoré de deux points en cours d'année), et le remboursement des crédits de TVA (alors sur un calendrier trimestriel ou annuel).

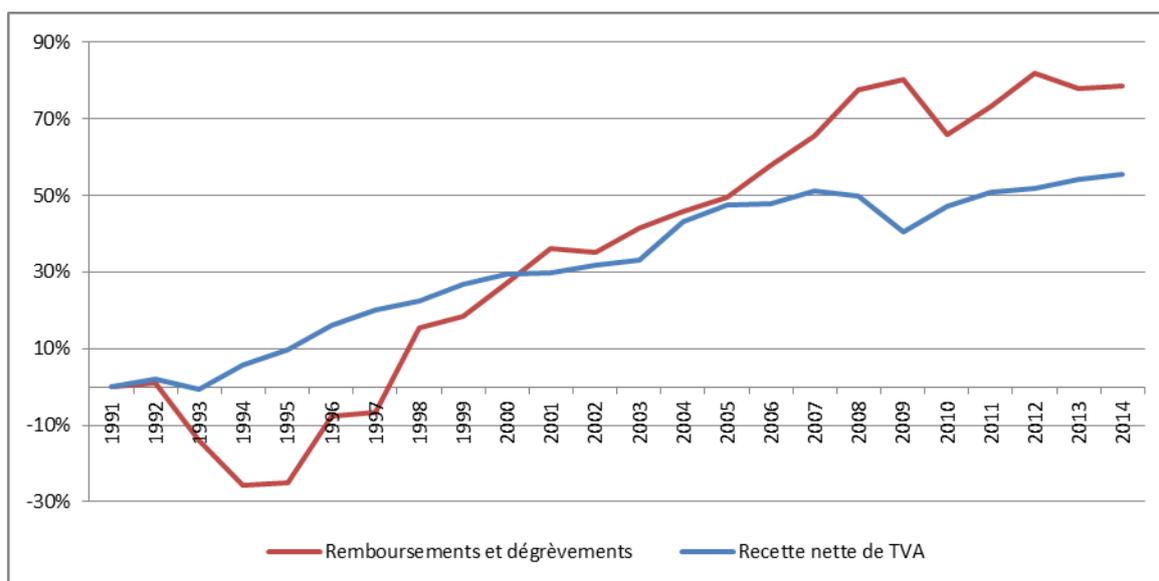
Le volet fiscal du plan de relance de l'économie en 2009 incluait la modification des règles de remboursement des crédits de TVA par l'administration fiscale, ceux-ci devenant mensuels au lieu d'être trimestriels ou mensuels. Cette mesure destinée à améliorer la trésorerie des

entreprises a été mise en œuvre dès février 2009 pour les crédits de TVA constitués en janvier 2009. Initialement évaluée dans le projet de loi de finances pour 2009 à 3,5 Md€, elle a représenté un coût final de 6,5 Md€⁹⁹, qui a nettement renforcé le poids relatif des remboursements de TVA par rapport à la recette brute et a contribué à dégrader la recette nette. La pérennisation de cette mesure a conduit à réduire le montant des remboursements de crédits de TVA en 2010.

La comparaison internationale du niveau des remboursements des crédits de TVA dans le total de la TVA brute se heurte à la disponibilité des données. Cependant, pour les trois pays européens pour lesquels des données ont été recueillies auprès des attachés fiscaux, la part des remboursements des crédits de TVA est légèrement plus élevée qu'en France : elle est de 41,2 % au Royaume-Uni pour l'année fiscale 2013-2014, de 31,1 % en 2013 et 30,8 % en 2014 au Luxembourg et de 34,1 % en 2013 en Belgique.

Sur longue période, la dynamique de croissance des remboursements et dégrèvements en France apparaît plus forte que celle de la recette nette de TVA : elle a progressé de 78 % depuis 1991 malgré le contrecoup de la récession de 1993 qui s'est étendu jusqu'en 1995, alors que la recette nette n'a augmenté que de 56 % sur la même période.

Figure 74 : Progression comparée de la recette nette et des remboursements et dégrèvements de TVA (base 1991)



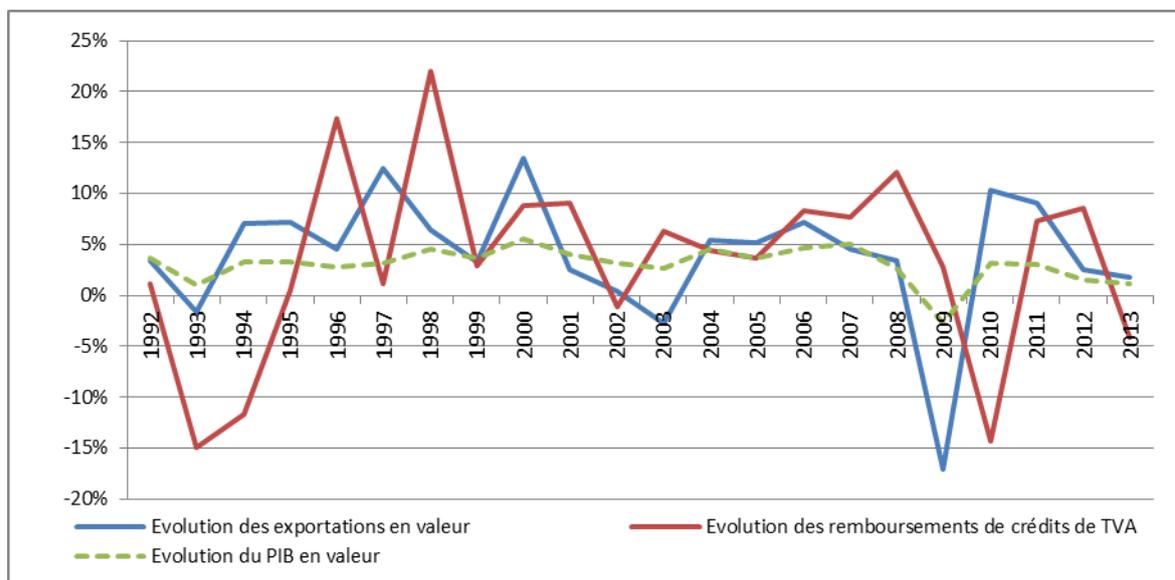
Source : Lois de règlement. Calcul et présentation du rapporteur.

La dynamique de croissance des remboursements de TVA peut trouver son origine dans la modification de la structure de taxation de la TVA liée à la répartition de la consommation par taux et par nature d'assujettis faisant apparaître une part supérieure de crédits de TVA dans la chaîne de déductibilité.

⁹⁹ La Cour des comptes, dans son rapport sur *La mise en œuvre du plan de relance de l'économie française* de juillet 2010, estime que l'écart de coût de la mesure avec l'évaluation initiale relève de modifications de comportement non anticipée de la part des PME : « le comportement des entreprises a été différent selon leur taille. En l'espèce, les grands groupes ont toujours privilégié le remboursement du crédit de TVA plutôt que l'imputation sur échéance future, et ce afin d'optimiser leur trésorerie. La mensualisation n'a donc pas fondamentalement changé leurs habitudes, mais simplement conduit à une accélération des remboursements. En revanche les PME, qui pour leur part ne disposent généralement pas de fonctions financières développées, avaient pour habitude d'attendre que leur crédit de TVA atteigne un montant significatif pour en demander le remboursement. La crise économique et la rarefaction des lignes de crédits bancaires ont clairement changé la donne, en incitant bon nombre de PME à privilégier des demandes rapides de remboursement. La hausse des demandes en 2009 s'explique essentiellement par ce phénomène propre aux PME ».

De manière beaucoup plus structurelle, le mécanisme d'exonération de TVA pour les exportations est également de nature à générer des situations de crédits de TVA pour les entreprises exportatrices. En mettant en relation le profil de croissance des remboursements et dégrèvements et celui des exportations en valeur, on peut en effet constater une relation forte entre les deux trajectoires, avec un effet de décalage calendaire entre les exportations et les remboursements de crédits de TVA.

Figure 75 : Évolution des remboursements de crédits de TVA et exportations



Source : INSEE (comptes nationaux base 2010), lois de règlement. Calculs et présentation du rapporteur.

En 2008, l'écart de croissance entre les exportations et les remboursements de crédits de TVA peut être expliqué par un phénomène d'optimisation de trésorerie des entreprises en début de crise. La mise en place de la mensualisation des remboursements de TVA en 2009 (*cf. supra*) a accentué le phénomène de décalage calendaire entre l'évolution des exportations et ceux-là, puisque les remboursements de crédits de TVA ne se replient fortement de 14 % qu'en 2010.

La dynamique de croissance des remboursements et dégrèvements de TVA ne tient donc pas seulement à la seule progression de la recette nette de TVA – puisque les deux évolutions ne sont pas directement proportionnelle – mais également à la contribution des exportations en valeur à la constitution de situations de crédits de TVA.

2.7. Synthèse de la deuxième partie

La prévision de la recette de TVA fait appel à un modèle de simulation utilisé par la DG Trésor fondé sur l'analyse de la structure de la consommation taxable dans les comptes nationaux. La DG Trésor assure donc un rôle central dans la prévision de la croissance spontanée de la TVA, même si d'autres directions du ministère des Finances jouent un rôle important pour fiabiliser cette prévision macroéconomique et pour y adjoindre les autres facteurs d'évolution (mesures nouvelles, mesures de transfert, mesures de périmètre), notamment la DLF, la DGFIP, la DGDDI, ainsi que la direction du budget qui assure un rôle de synthèse.

En moyenne les écarts entre la prévision initiale de la loi de finances et la réalisation dépassent rarement les +/- 5 %. Cependant, l'analyse détaillée des écarts à la prévision montre quelques écarts beaucoup plus nets qui tiennent en grande partie à l'évolution de l'activité en cours d'exercice, mais également à des sous-estimations initiales de coût des

mesures nouvelles. Cependant, l'évolution de la conjoncture et de l'assiette des emplois taxables ne détermine pas strictement l'évolution spontanée de la recette de TVA, puisque le coefficient d'élasticité de la recette avec ces évolutions peut s'écarter assez nettement de l'unité, voire même être négatif comme en 2012 et en 2014. Pour autant, en s'appuyant sur les conclusions de Lafféter et Pak (2015) sur longue période, l'élasticité de la recette de la TVA à son assiette d'emploi taxable apparaît unitaire en valeur, mais supérieure en 1 en cas de choc sur l'activité.

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés ont des coefficients d'élasticité au PIB en volume supérieurs à celui de la TVA, ce qui les rend plus sensibles à un choc d'activité que la TVA, et donc moins aisément prévisibles.

Si le taux normal apporte environ 84 % de la recette nette, le système français de TVA se caractérise par sa complexité en termes de taux, puisque 14 taux sont applicables, dont 4 en métropole et 10 en Corse et en Outre-mer.

Sur longue période, les taux de TVA applicables en France, traditionnellement élevés, ont eu tendance à légèrement baisser, tandis que ceux des pays de l'OCDE et de l'Union européenne progressaient nettement, notamment depuis 2009 et la mobilisation de la TVA comme instrument de consolidation budgétaire. Même si le taux normal français est désormais inférieur à la moyenne européenne (21,8 %), on peut néanmoins observer une convergence implicite du taux normal des principales économies européennes entre 19 % et 21,5 %.

La France se caractérise par un écart entre le taux normal (20 % en 2014) et le taux moyen pondéré (15,4 % en 2014) plutôt élevé (4,6 points) traduisant une forte mobilisation des taux réduits en volume d'assiette et en niveau de taux.

En effet, le rendement de la TVA est affecté par les baisses sectorielles ciblées et par les 41 dépenses fiscales recensées par le tome II de l'*Évaluation des voies et moyens* annexé au projet de loi de finances pour 2015 pour un montant de 17,83 Md€. Ces dépenses fiscales, dont le volume a nettement progressé depuis le début des années 2000, sont concentrées sur l'application de taux réduits et bénéficient à plus du tiers au secteur du logement.

Cependant la liste et la valorisation des dépenses fiscales relatives à la TVA ne semblent ni cohérentes ni exhaustive. Au total, on peut évaluer à 145 le nombre de mesures dérogatoires relatives à la TVA représentant (en fourchette basse) 47,6 Md€, soit un montant cohérent avec le poids des dépenses fiscales dans les pays à structure de TVA très proche de la France, comme le Royaume-Uni, l'Italie et l'Espagne.

Les remboursements de crédits de TVA connaissent une dynamique d'augmentation plus forte que celle de la recette nette. Ceci peut s'expliquer par la croissance de la valeur des exportations (exonérées de TVA) plus forte que celle des emplois taxables.

3. Le potentiel de rendement de la taxe sur la valeur ajoutée pourrait être optimisé

3.1. Le potentiel de rendement de la TVA est insuffisamment exploité

3.1.1. Une diversité d'indicateurs de rendement de la TVA

Le calcul de l'écart de TVA (*VAT gap*) a initialement été réalisé dans le but de d'évaluer la fraude à la TVA intracommunautaire. Les premiers travaux concernant son calcul par les services de la Commission européenne remontent au milieu des années 1980, et un rapport de la Cour des comptes européenne de 1998 sur le bilan des ressources propres de la Communauté en fournit une première évaluation publique¹⁰⁰. Selon ce rapport, le *VAT gap* aurait été de 70 Md€ en moyenne annuelle sur la période 1991-1993 à l'échelle de l'Union européenne, en forte progression par rapport à la période 1980-1984.

Le FMI¹⁰¹, l'OCDE¹⁰² et la Commission européenne¹⁰³ procèdent au calcul de l'écart de TVA au moyen de plusieurs indicateurs.

À titre liminaire, il doit être rappelé la fragilité de ces évaluations qui utilisent une maille très agrégée de consommation des produits à partir des comptes nationaux (à partir des bases de données WIOD pour le cabinet CASE). Leurs résultats doivent donc être pris avec prudence. Cependant l'unité méthodologique de ces évaluations dans l'espace et surtout dans le temps fait de ces résultats des éléments relativement significatifs en tendances géographique et historique.

Hormis l'INSEE qui calcule, mais ne le publie qu'à chaque changement de base des comptes nationaux, un écart de TVA entre la TVA théorique issue des comptes nationaux et la TVA recouvrée selon les normes de la comptabilité nationale, il n'existe pas d'étude gouvernementale ou académique sur le thème de l'écart de TVA en France à partir des données de consommation détaillées de la comptabilité nationale. Cette absence est d'autant plus regrettable que les données internationales, et en particulier celles sur le *VAT gap* produites pour la Commission européenne, sont critiquées par les autorités françaises pour leur imprécision. Cette situation tranche avec la situation d'autres pays, notamment du Royaume-Uni qui retient le *VAT gap* comme un indicateur sous-jacent de sa politique fiscale.

Le rapport prévu par l'article 25 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 devrait permettre de remédier à cette faible connaissance de l'écart de TVA en France. Cet article prévoit ainsi que « *le Gouvernement présente chaque année, au sein d'une annexe générale au projet de loi de finances, un rapport sur le dernier exercice connu relatif à l'écart entre le montant des recettes réellement perçues et le montant théoriquement attendu en matière de taxe sur la valeur ajoutée, au sens du titre II de la première partie du livre Ier du code général des impôts. Ce rapport détaille les causes de non-perception de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment l'imputabilité à l'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée et à toute forme de fraude. Il détaille également les secteurs économiques sur lesquels porte ce manque à gagner* ». Les travaux préliminaires de ce rapport, qui devrait être publié en septembre 2015, n'ont pas été portés à la connaissance du rapporteur.

¹⁰⁰ Rapport spécial n° 6/98 relatif au bilan du système des ressources fondées sur la TVA et le PNB.

¹⁰¹ Voir par exemple Michael KEEN, "The anatomy of the VAT", IMF working paper, 2013.

¹⁰² Voir notamment en synthèse *Consumption tax trends 2014*, OCDE, 2014.

¹⁰³ Reckon, « Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States », European Commission, DG Taxation and Customs Union, 2009; CASE – CPB Netherlands, « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member states » commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2013

Un premier indicateur détermine l'écart entre le rendement actuel de la TVA et le rendement théorique issu du calcul théorique du rendement de la TVA à partir de la comptabilité nationale à législation constante. Il s'agit de l'écart de TVA calculé par l'INSEE. Présenté sous forme de ratio, il est qualifié de « ratio de conformité » par l'OCDE (*compliance efficiency ratio*). Il est également calculé par la Commission européenne sous l'intitulé de *VAT gap* (écart de TVA), qui est défini comme la différence entre la recette théorique découlant de l'application de la loi fiscale (*VAT tax liability according to the law – VTTL*) et le montant effectivement collecté¹⁰⁴. Il s'agit d'un indicateur global sur le potentiel de rendement de la TVA, qui peut inclure aussi bien une part de non-conformité de la recette au regard de la fraude, mais également des non recouvrements liés à la disparition des entreprises assujetties.

Le deuxième indicateur est un indicateur d'efficacité (*policy efficiency ratio*) qui est le rapport entre la recette théorique de la TVA à législation constante par les dépenses de consommation finale taxées au taux normal de TVA. Il détermine la composante discrétionnaire de l'écart de TVA.

Le troisième indicateur calculé par l'OCDE met en relation la recette actuelle de TVA avec le produit de l'assiette potentielle de TVA taxée au taux normal de TVA. Il s'agit de l'indicateur de rendement de la TVA (*VAT ratio revenue – VRR – ou c-efficiency*) calculé par l'OCDE. Le ratio calculé suppose que la structure de taxation idéale est une assiette incluant l'ensemble de la consommation finale taxée au taux normal : le coefficient de 1 exprime une structure de taxation très large avec absence d'application de taux réduit.

Figure 76 : Synthèse des indicateurs de potentiel de rendement de la TVA

	Écart de TVA	VAT gap ou Compliance gap	Policy gap	VAT ratio revenue
Origine	INSEE	Commission européenne (Reckon puis CASE)	Commission européenne (CASE)	OCDE
Apport	Identification de l'écart entre la recette théorique issue de la consommation des emplois taxables dans les comptes nationaux et la recette réelle en comptabilité nationale, à législation constante. Indicateur de perte « subie » de TVA	Identification de l'écart entre la recette théorique issue de la consommation des emplois taxables dans les comptes nationaux et la recette réelle en comptabilité nationale, à législation constante. Indicateur de perte « subie » de TVA	Identification de la composante discrétionnaire de la perte de TVA, par application du taux normal à l'ensemble de l'assiette de taxation.	Identification de la perte totale de TVA (composante « subie » et composante « discrétionnaire), par application du taux normal à l'assiette la plus large de la consommation par l'économie, y compris les administrations publiques.
Limites	N'inclut qu'une estimation de l'activité dissimulée des entreprises déclarées, et non de l'ensemble de l'économie	Maille d'analyse large (base de données WIOD) des comptes nationaux et erreurs dans certains taux applicables par produits	Maille d'analyse large (base de données WIOD) des comptes nationaux et erreurs dans certains taux applicables par produits	Maille d'analyse large

¹⁰⁴ CASE – CPB Netherlands, « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member states » commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2013.

3.1.1.1. *L'écart de TVA (VAT gap) est un indicateur partiel de perte de recette de TVA potentielle, limité à la perte « subie »*

L'efficacité de la structure de la TVA s'exprimant par le calcul d'un écart de TVA est mesuré par le FMI (*c-efficiency*), par l'OCDE (*VAT revenue ratio*) et par la Commission européenne (*VAT gap*) en 2013, est calculée par le rapport entre la recette actuelle de TVA et la recette potentielle théorique découlant de l'application de la loi fiscale en fonction de la consommation des emplois taxables en comptabilité nationale à législation constante.

$$\text{VAT gap} = 1 - \frac{\text{VR}}{\text{VTTL}}$$

Où : VR est la recette actuelle de TVA ; VTTL est la recette potentielle de TVA à législation constante.

Selon la méthodologie utilisée par le cabinet Case pour la Commission européenne, la recette potentielle de TVA à législation constante est évaluée en prenant en compte :

- La recette potentielle de TVA applicable aux dépenses de consommation des ménages après application du taux de TVA applicable pour chacun des produits ;
- La recette de TVA non déductible sur les consommations intermédiaires (TVA rémanente) lorsque les ventes de l'entreprise assujettie sont exonérées de TVA ;
- La recette de TVA non déductible sur la formation brute du capital fixe (FBCF) lorsque les ventes des entreprises assujetties sont exonérées de TVA ;
- La recette de TVA non déductible sur la consommation des administrations publiques (APU) ;
- L'application de la franchise en base pour les petites entreprises ;
- Les exonérations sectorielles.

L'identification de la recette actuelle de TVA se heurte parfois à des difficultés méthodologiques, notamment en raison des différences entre la recette issue de la comptabilité budgétaire et celle retenue en comptabilité nationale en droits constatés, mais également des différences de législation sur le remboursement des crédits de TVA et de déductibilité.

Le *VAT gap* est donc un indicateur très agrégé incluant plusieurs paramètres de structure de TVA. Dans la mesure où il se fonde sur l'écart total entre la recette collectée et la recette potentielle telle que calculée à partir des données de comptabilité nationale à législation constante, il inclut toutes sortes de composantes relevant plus de pertes de TVA « subies » que de pertes de TVA « voulues », à la différence du coefficient de *VRR*.

Parmi les pertes de TVA « subies » figurent notamment la fraude. Cependant, la fraude ne résume pas l'intégralité de l'écart de TVA tel que calculé pour la Commission européenne, puisque d'autres facteurs y contribuent également : l'évasion fiscale légale (par exemple, sur les services électroniques jusqu'en 2015), les créances des entreprises en difficulté ou liquidées, les retards de paiement ainsi que des aléas statistiques, comme le relève le rapport particulier n° 5 sur *La gestion de l'impôt et la fraude à la TVA*.

3.1.1.2. Le ratio de rendement de la TVA (VRR) est un indicateur complet de perte de recette de TVA potentielle

L'OCDE procède au calcul de la performance du système de TVA à travers le calcul d'un « ratio de rendement de TVA » (*VAT revenue ratio - VRR*) qui est un indicateur combinant les effets relevant à la fois des taux réduits, des exemptions, de la fraude, de l'évasion ou de l'optimisation fiscale. Le *VRR* mesure la différence entre la recette actuelle et la recette potentielle due à l'application du taux normal à l'intégralité de l'assiette.

$$VRR = \frac{VR}{B.r} \text{ avec } B = FCE - VR$$

Où : *VR* est la recette actuelle de TVA ; *B* l'assiette potentielle de TVA ; *r* le taux normal de TVA ; *FCE* la consommation finale.

Le calcul du *VRR* est réalisé à partir de la consommation finale des ménages, de la consommation finale des ISBLSM, ainsi que de la consommation des APU. L'assiette prise en compte pour son calcul est donc très large, notamment parce qu'elle présuppose l'assujettissement complet du secteur public à la TVA et inclut les loyers imputés des ménages. La littérature économique ne s'accorde pas sur le périmètre de calcul du *VRR*, certains (Borselli, Chiri et Romagnano (2012)¹⁰⁵ ; Alm et El-Ganainy (2013)¹⁰⁶) le limitant à la consommation finale des ménages, d'autres comme l'OCDE (2012)¹⁰⁷, Case (2013, 2015)¹⁰⁸ et Keen (2013)¹⁰⁹ l'étendant aux administrations publiques et aux ISBLSM. L'assiette de la TVA peut en effet se distinguer de la consommation finale des ménages en raison d'exonérations, d'exclusions, de seuils, mais également par le fait qu'une partie de l'assiette relève non pas de la consommation, mais également de la production et de l'investissement.

L'écart de TVA calculé par le *VRR* peut ainsi résulter de plusieurs facteurs :

- L'importance de l'application de taux réduits à certains biens et transactions ;
- Le niveau des seuils de franchise en base pour les petites entreprises. Ces seuils, qui visent à alléger les charges administratives sur les petites entreprises, limitent le rendement de la TVA, mais restreignent également les droits à déduction ;
- Le niveau des exemptions et des exonérations. Ces exemptions peuvent avoir un double effet sur le rendement. Un effet négatif si les exonérations se situent en bout de chaîne ou un effet positif si ces exonérations sont en milieu de chaîne en fonction des rémanences résiduelles sur les entreprises ;
- Le traitement du secteur public, dans la mesure où les administrations publiques représentent le second poste de consommation après les ménages et alors que la plupart des pays de l'OCDE exonèrent le secteur public ou le considèrent hors champ de la TVA. Dans ces conditions, les administrations publiques ne peuvent déduire la TVA qu'elles paient sur leurs achats. La Nouvelle-Zélande est la principale exception, puisque le droit à déduction est librement ouvert. Plusieurs pays ont mis en place des mécanismes de neutralisation de cette rémanence sur le secteur public, avec des possibilités

¹⁰⁵ Fabrizio BORSELLI, Salvatore CHIRI et Ettore ROMAGNANO, « Patterns of reduced rates in the European Union », *International VAT monitor*, janvier-février 2012.

¹⁰⁶ James ALM et Asmaa EL-GANAINY, « Value-added taxation and consumption », *International Tax and Public Finance*, février 2013.

¹⁰⁷ OCDE, *Consumption tax trends*, 2014.

¹⁰⁸ CASE – CPB Netherlands, « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member states » commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2013. CASE – CPB, « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member states » commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2015.

¹⁰⁹ Michael KEEN, « The anatomy of VAT », *IMF working paper*, Fiscal Affairs Department, mai 2013.

de déduire en tout ou partie la TVA ou des compensations budgétaires. Ces différentes options influent sur le niveau de *VRR*, selon que le droit à déduction est partiellement ouvert ;

- La position du pays au regard des échanges internationaux, en fonction de l'application du principe de destination ou du principe d'origine, notamment pour les services transfrontaliers ;
- La fraude et les défaillances d'entreprises ;
- Les défaillances de l'administration dans le remboursement des entreprises créditrices ;
- Les effets de structure sur la consommation, notamment lorsque la part de la consommation taxée à des taux réduits progresse, notamment dans les situations de crise économique ;
- Enfin, le calcul du coefficient de *VRR* peut être influencé par les différences de calcul des dépenses de consommation finale en comptabilité nationale.

3.1.1.3. La méthodologie de calcul des écarts de TVA est imparfaite, ce qui doit amener à prendre leurs résultats avec précaution

Le calcul du *VAT gap* réalisé par le cabinet CASE pour la Commission européenne se fonde sur des données agrégées de consommation¹¹⁰, qui ne permettent pas nécessairement d'appliquer avec justesse le bon taux de TVA, notamment lorsque la structure de taux est complexe, comme en France : les produits composant un ensemble de produits peuvent ainsi être taxés au taux normal, au taux intermédiaire et au taux réduit, alors que le cabinet CASE ne retient qu'un seul taux applicable (soit le taux normal, soit un taux moyen). Les résultats pour la France de l'étude du cabinet CASE (2013) ont ainsi été contestés par la DG Trésor en raison de l'insuffisante précision dans la nomenclature des produits consommés utilisée pour calculer le *VAT gap*¹¹¹.

L'analyse de la structure du produit « hébergement et restauration » inclus dans les dépenses de consommation finale des ménages fait apparaître plusieurs taux applicables ainsi que des produits exonérés, ramenant le taux moyen applicable à cet agrégat à 8,3 % à législation 2012, alors que le cabinet Case retient un taux moyen uniforme de 16,7 %.

De même, l'étude réalisée pour la Commission européenne retient un taux moyen de 7 % sur les produits de l'industrie pharmaceutiques, alors que le taux super réduit de 2,1 % sur les médicaments remboursés s'applique sur environ 91 % des dépenses des ménages en produits pharmaceutiques. De ce fait, le taux moyen de TVA pour les consommations des ménages en produits pharmaceutiques est de 3,3 % (celui des administrations publiques est de 2,1 %), et non pas de 7 %.

Le même écart entre les données fines de consommation de produits issues de l'INSEE et les agrégats utilisés par le cabinet CASE se retrouve sur les consommations de produits issus des industries alimentaires : le taux moyen retenu pour l'étude de la Commission européenne est de 16,7 % alors que la DG Trésor l'évalue à 8,3 % en raison de la taxation à 5,5 % de la plupart des produits relevant de cet agrégat.

¹¹⁰ Le cabinet CASE utilise les données agrégées de la base *World Input-Output Database – WIOD 3*.

¹¹¹ DG Trésor, Propositions de modifications d'hypothèses de taux moyens dans le rapport du cabinet CASE sur l'écart TVA. Ces modifications sont calculées à partir du compte semi-définitif 2011 en base 2005 et à législation 2012. Elles ne sont pas directement transposables en 2014 compte tenu des rectifications opérées par la base 2010 des comptes nationaux.

S'agissant des taux moyens relatifs à la consommation finale des administrations publiques, plusieurs rectifications ont été identifiées par la DG Trésor à partir de l'application des taux concernés pour chacun des produits.

Ces observations ont été prises en compte dans la mise à jour de l'évaluation de l'écart de TVA réalisée pour la Commission européenne en septembre 2015 (CASE 2015).

3.1.1.4. L'écart de TVA n'est pas utilisé comme un indicateur de performance fiscale en France

L'INSEE calcule un écart de TVA. En base 2010, cet écart était évalué à 11,2 Md€ en 2010, à 12,6 Md€ en 2012 et à 10,7 Md€ en 2013. Le calcul de cet écart n'est pas utilisé comme un indicateur de performance fiscale, mais uniquement dans le but de corriger les comptes nationaux de l'économie non observée ou dissimulée par des entreprises déclarées¹¹². Le rapport économique, social et financier annexé aux projets de lois de finances ne fournit jusqu'à présent aucune donnée sur l'écart de TVA et la réduction de celui-ci n'est pas affichée comme un objectif de politique publique.

Pour cette raison, les facteurs pouvant expliquer l'écart de TVA en France sont peu connus et analysés.

À la différence de la France, la réduction du *VAT gap* constitue un indicateur de politique budgétaire au Royaume-Uni. Le rapport économique et budgétaire de l'*Office for Budget Responsibility*¹¹³ de mars 2015 publie en effet les données de *VAT gap* constatées sur l'exercice antérieur 2014-2015 et les prévisions jusqu'en 2020.

Figure 77 : Réalisation et prévision du *VAT gap* au Royaume-Uni

	Exécution 2013- 2014	2014- 2015	2015- 2016	2016- 2017	2017- 2018	2018- 2019	2019- 2020
<i>VAT gap</i> (en %)	10,8	10,0	9,9	9,9	9,9	9,9	9,9

Source : *Office for Budget Responsibility, Economic and fiscal outlook presented to Parliament by the Economic secretary to the Treasury, mars 2015.*

La publication du rapport prévu par l'article 25 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2014 devrait permettre de renforcer la connaissance du *VAT gap* en France, voire d'en faire un indicateur de suivi de l'efficacité de la politique fiscale.

3.1.2. L'écart de TVA « subi » se situe aux environs de 15 Md€ en France

3.1.2.1. Des différences de résultats selon l'origine du calcul de l'écart de TVA « subi »

Deux principales sources d'évaluation de l'écart de TVA « subi » existent, dont les résultats ont longtemps été très différents : jusqu'en 2015, le résultat du calcul réalisé par le cabinet CASE pour la Commission européenne était très largement supérieur aux évaluations

¹¹² INSEE, « L'évaluation macroéconomique de l'économie non observée », Fiche méthodologique de la base 2010 des comptes nationaux, 2014.

¹¹³ Équivalent britannique du Haut conseil des finances publiques.

nationales, notamment celles réalisées par l'INSEE sur l'économie non-observée, mais également celles issues de la contre-expertise réalisée par la DG Trésor des données exploitées par la Commission européenne.

Ainsi l'évaluation de la Commission européenne (CASE 2013) mise à jour en 2014 (CASE 2014) retenait un montant d'écart TVA en France de 25,6 Md€ en 2012, que la DG Trésor proposait de minorer de 9 M€ pour tenir compte des corrections méthodologiques précisées *supra*.

L'évaluation révisée du cabinet CASE pour la Commission européenne (CASE 2015) considère que le *VAT gap* s'établit à 167,7 Md€ en 2013 à l'échelle de l'Union européenne, en baisse de 10 Md€ par rapport à 2012. Elle estime la perte de TVA « subie » par la France à 14,1 Md€ en 2013, après recalage de la méthodologie de calcul, soit 9 % de la recette potentielle de l'impôt. Ce recalage conduit à fortement minorer la différence de résultat entre l'INSEE et la Commission, celle-ci passant pour 2012 de 13 Md€ à 3,4 Md€.

Figure 78 : Écart de TVA « subi » en France selon CASE et la Commission européenne (2005-2013)

(en Md€)	2005	2006	2007	2008	2009 (*)	2010 (*)	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)
Recette théorique	147,1	154,1	159,7	164,5	149,8	147,7	151,1	157,4	158,5
Recette réelle	126,6	131,7	136,5	137,7	130,3	135,6	140,6	142,5	144,4
VAT gap (Écart de TVA "subi")	20,5	22,4	23,1	26,8	19,5	12,2	10,6	14,9	14,1
VAT gap (en%)	13,9%	14,5%	14,5%	16,3%	13,0%	8,2%	7,0%	9,4%	8,9%
VAT gap (en% du PIB)	1,19%	1,24%	1,22%	1,38%	1,57%	1,24%	1,14%	0,73%	0,69%

Source : Rapporteur d'après CASE (2013) ; CASE (2014) ; CASE (2015). (*) Les données de 2009 à 2013 concernant la France sont celles de l'actualisation du rapport CASE publié en septembre 2015. Les données antérieures ne sont pas corrigées et sont issues du rapport CASE de juillet 2013.

Figure 79 : Comparaison des évaluations de l'écart de TVA « subi » (VAT gap) en 2013

	Commission européenne (CASE)	INSEE
Taux de <i>VAT gap</i> (écart "subi")	8,9 %	6,7 %
Montant de <i>VAT gap</i> (écart "subi")	14,1	10,7

Source : CASE (2015) ; DG Trésor (2015) ; INSEE.

La différence entre les résultats de l'INSEE et ceux de CASE tiennent en partie au fait que l'écart de TVA relevé par l'INSEE ne recouvre que les activités dissimulées par des entreprises déclarées. L'évaluation de l'écart de TVA réalisée par l'INSEE ne recouvre pas l'ensemble de la TVA potentielle due par l'économie dissimulée totale. En outre, l'évaluation de l'activité dissimulée des entreprises déclarées se fonde sur des données anciennes du contrôle fiscal qui ne reflètent pas nécessairement la dynamique de la fraude¹¹⁴.

Le montant de la fraude de TVA, que le rapport particulier n° 5 sur *La gestion de l'impôt et la fraude à la TVA* estime à plus de 10 Md€, ne recouvre en effet pas parfaitement l'écart de TVA calculé par l'INSEE. Cet écart regroupe également les montants de TVA non recouverts pour cause de retards dans les paiements ou de disparition des entreprises assujetties. Il inclut

¹¹⁴ Voir le rapport particulier n° 5 sur *La gestion de l'impôt et la fraude à la TVA*, en particulier les paragraphes 291 et 314.

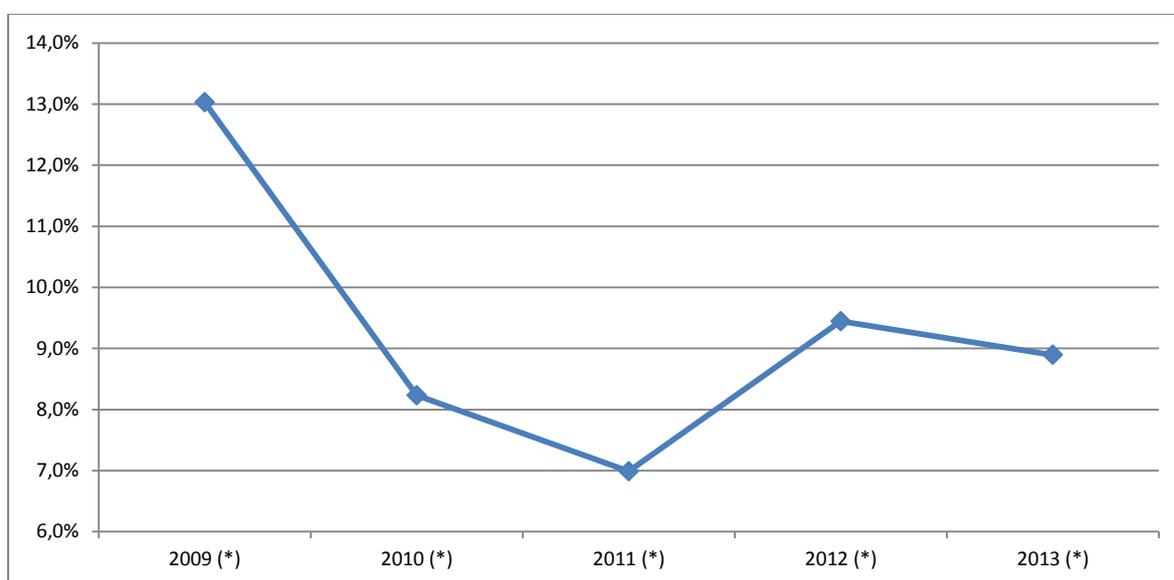
également les évasions de base d'imposition en fonction du lieu de taxation à la TVA des services (TVA sur les services électroniques). De ce fait fraude et écart de TVA « subi » ne se recoupent pas parfaitement.

3.1.2.2. Les incertitudes sur la valeur de l'écart ne remettent pas en cause la tendance ni l'ampleur de l'écart « subi » de TVA

Si l'on peut estimer que la fraude représente une part substantielle de l'écart de TVA « subi », l'absence d'études économiques sur la composition de cet écart de TVA en France ne permet pas d'identifier l'origine et la part de ses autres facteurs de progression.

En isolant les années 2008 et 2009 qui ont été marquées par une augmentation des défaillances d'entreprise qui ont pu accroître le volume des créances irrécouvrables de TVA, l'écart de TVA « subi » pourrait se situer dans un corridor allant de 8 à 9 % de la recette théorique de l'impôt.

Figure 80 : Évolution de l'écart de TVA « subi » (en % de la recette théorique de TVA)



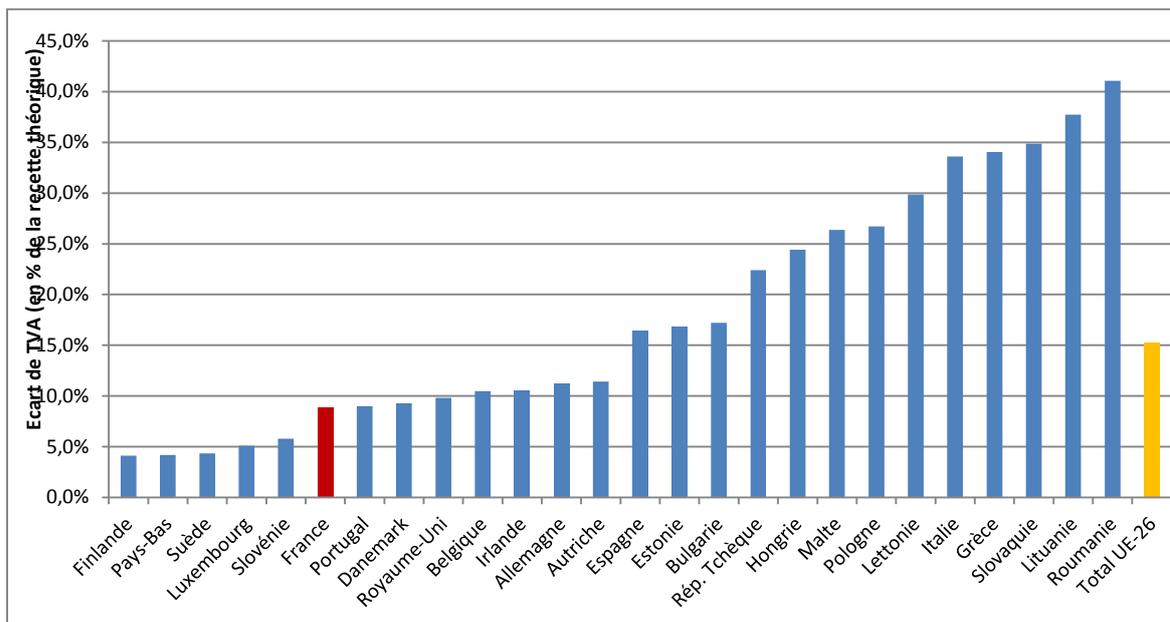
Source : Rapporteur d'après CASE (2013) ; CASE (2014) ; CASE (2015). (*) Les données de 2009 à 2013 concernant la France sont celles de l'actualisation du rapport CASE publié en septembre 2015.

L'écart de TVA « subi » en France est néanmoins inférieur, quels que soient les origines de son calcul (CASE 2015, INSEE), à la moyenne européenne qui se situe, selon l'analyse du cabinet CASE pour la Commission européenne, à 15,2 % en 2013. Les différences d'efficacité des systèmes fiscaux de TVA, qui peuvent être illustrées par le calcul de l'écart de TVA « subi », sont très fortes, allant de 4,1 % pour la Finlande à 41,1 % pour la Roumanie.

L'importance de l'économie souterraine (*shadow economy*, selon les évaluations de Schneider (2013)) dans les pays concernés peut constituer un facteur partiel d'explication de l'écart de TVA « subi »¹¹⁵.

¹¹⁵ Voir Friedrich SCHNEIDER, « Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013 : a further decline », avril 2013. L'évaluation de l'auteur est fondée sur la méthode MIMIC, qui est contestée par l'OCDE (voir Gyorgy GYOMAI et Peter VAN DE VEN, « The non-observed economy in the system of national accounts », OCDE, Statistics brief, juin 2014).

Figure 81 : Écart de TVA « subi » en 2013 (en % de la recette théorique de TVA)



Source : Rapporteur d'après CASE (2015).

3.1.3. Le potentiel de rendement de la TVA pourrait se situer entre 260 et 300 Md€, soit environ le double de sa recette actuelle

L'écart total de TVA correspond au calcul du *VAT ratio revenue (VRR)* ou ratio de rendement de la TVA, soit l'écart entre le rendement actuel de la TVA et son rendement potentiel si toutes les assiettes possibles de consommation étaient taxées au taux normal en raison de la suppression des exonérations, des exclusions d'assiette et des taux réduits (voir *supra* paragraphe 3.1.1.2). Par construction, il intègre dans son calcul le *VAT gap* ou écart de TVA « subi » évoqué précédemment.

Comme pour le calcul du *VAT gap*, le calcul et la valorisation du ratio de rendement de la TVA (*VRR*) ou écart total de TVA doivent être interprétés avec une grande prudence. L'absence d'étude académique ou gouvernementale analysant le *VRR* au regard des données fines issues des comptes nationaux ne permet de considérer les résultats des calculs de l'OCDE ou de la Commission européenne que comme des ordres de grandeur à méthodologie identique permettant de déterminer la position de la France au regard des comparaisons internationales ou l'évolution historique des résultats en France.

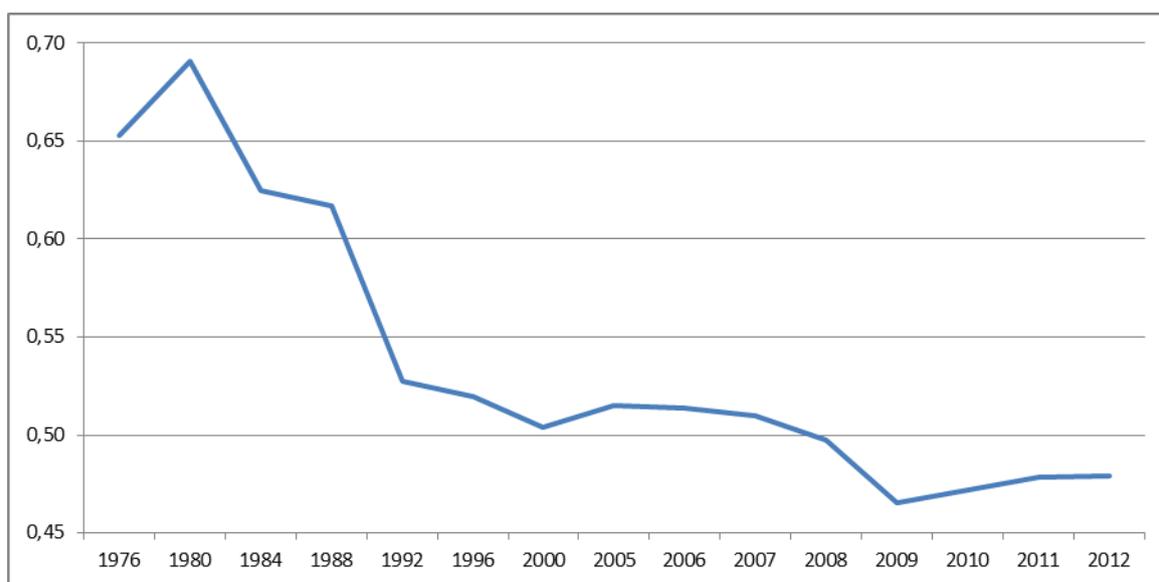
Selon le calcul réalisé par l'OCDE¹¹⁶, la France a un coefficient de *VRR* (0,4794) nettement inférieur à la moyenne OCDE (0,55). Ceci signifie que seuls 48 % de la recette de TVA potentielle est effectivement recouvrée, et que 52 % de ce potentiel échappe à la taxation. Le cabinet CASE pour la Commission européenne évalue le coefficient de *VRR* moyen sur la période 2009-2012 à un niveau légèrement inférieur de 0,44, soit un taux d'érosion de la recette potentielle de 56 %. Cette évaluation n'a pas été revue dans la mise à jour de l'évaluation de l'écart de TVA de septembre 2015 (CASE 2015).

¹¹⁶ OCDE, *Consumption tax trends*, 2014.

3.1.3.1. Le potentiel total de rendement de la TVA apparaît croissant sur longue période

Alors que le coefficient de VRR atteignait 0,69 en 1980, la dégradation du rendement potentiel de la TVA est quasi-constante depuis les années 1980, selon une tendance très proche de la baisse du taux implicite de taxation de la consommation par la TVA observée dans les parties 1 et 2 du présent rapport. Depuis la suppression du taux majoré de TVA en 1992¹¹⁷, la baisse du coefficient de VRR est certes plus faible, mais constante, en passant sous le seuil de 50 % de recette potentielle effectivement recouvrée en 2008.

Figure 82 : Évolution du ratio de rendement de TVA (VRR) de la France



Source : OCDE, *Consumption tax trends (2014)*.

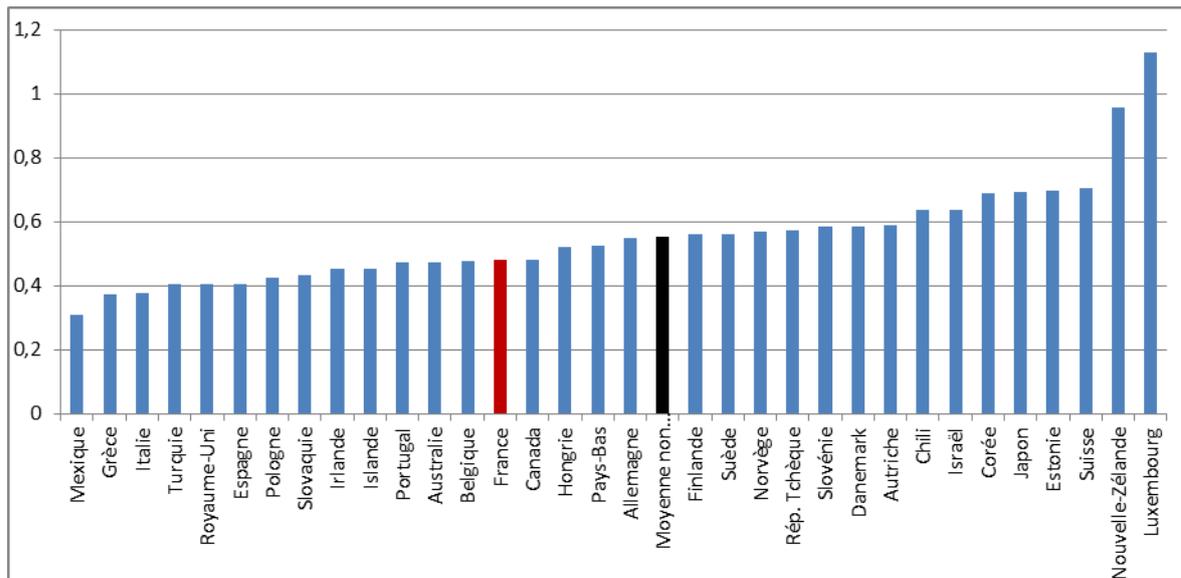
Cette dégradation progressive du ratio de rendement de la TVA est due à l'extension progressive de l'assiette des taux réduits, mais également des exonérations et plus généralement des dépenses fiscales. La modification de la structure de la consommation des administrations publiques et du secteur financier, aujourd'hui en grande partie non soumis à la TVA mais intégrés au calcul du VRR, expliquent une large part de la faiblesse de ce ratio. Enfin d'autres facteurs peuvent contribuer à expliquer cette baisse, comme les seuils élevés des franchises en base, ou l'évasion des bases en fonction du lieu de taxation à la TVA des services.

Selon les données de l'OCDE, le Royaume-Uni a un coefficient de VRR (0,40) plus faible que celui de la France, ce qui est principalement la conséquence de la forte utilisation de taux zéro sur de nombreux produits taxés en France au taux super réduit ou au taux réduit¹¹⁸, mais également du plus grand poids du secteur financier au Royaume-Uni qu'en France. L'Allemagne a un coefficient de VRR de 0,55, traduisant un moindre recours aux taux réduits, de manière cohérente avec le résultat du calcul de l'écart entre le taux moyen pondéré de TVA en Allemagne et le taux nominal normal (*cf. supra*).

¹¹⁷ Le coefficient de 0,69 en 1980 calculé par l'OCDE paraît très élevé (notamment parce que le secteur public et le secteur financier demeuraient hors champ et qu'il existait déjà un taux réduit) et sans doute déformé par l'application du taux majoré de TVA : le calcul de l'OCDE n'a probablement pas neutralisé l'incidence sur la recette effective du produit du taux majoré, ce qui contribue sans doute à surévaluer le coefficient de VRR jusqu'en 1992.

¹¹⁸ Le Royaume-Uni dispose d'un taux moyen pondéré de TVA légèrement plus élevé (15,35 %) que celui de la France (14,77 %) en 2013.

Figure 83 : Ratio de rendement de TVA (VRR) dans l'OCDE (2012)



Source : OCDE, *Consumption tax trends* (2014).

Au sein de l'OCDE, le calcul du VRR permet de faire apparaître l'impact des mesures d'exonérations, de secteurs hors champ et de taux réduits sur l'efficacité du rendement de la TVA. Il peut ainsi exister un décalage très fort entre le taux nominal et le rendement potentiel de la TVA. Ainsi, le Japon a un taux de TVA faible, mais un niveau de VRR élevé dû à l'absence de taux zéro ou de taux réduits. L'Australie et le Portugal ont un ratio de VRR identique alors que leurs taux normaux de TVA ont plus de 10 points d'écart.

La Nouvelle-Zélande dispose d'un coefficient de VRR proche de 1 (0,96 en 2012) en raison d'une assiette de TVA très large, notamment parce qu'elle taxe le secteur public y compris le secteur public local, et parce qu'elle ne dispose que de très peu d'exonérations et fait un usage restreint du taux zéro.

Le Luxembourg a un positionnement très atypique en termes de niveau de VRR. Il a un ratio de VRR supérieur à l'unité, en raison du poids des services financiers dans son économie, qui sont hors champ de la TVA et non déductibles, ainsi que de son positionnement dans les services électroniques dû à un taux de TVA particulièrement faible (15 % jusqu'au 31 décembre 2014) : une partie de la TVA collectée au Luxembourg ne provient pas d'une consommation domestique mais résulte de transactions transfrontalières taxées à la TVA au Luxembourg. La modification du régime juridique de taxation des services électroniques au 1^{er} janvier 2015 devrait conduire à la décroissance du coefficient de VRR luxembourgeois.

3.1.3.2. Le ratio de rendement total de TVA montre que le potentiel de recette de TVA représente environ le double de la recette actuelle

Les coefficients de VRR publiés par l'OCDE et par CASE permettent de calculer la valeur monétaire de la recette « perdue » au regard de la recette potentielle totale, en appliquant à la recette actuelle le coefficient de VRR.

Cette valorisation est complétée par celle de l'écart discrétionnaire (ou *policy gap*) dont le coefficient est calculé dans CASE (2014) en moyenne 2009-2012 (taux de 49 %). Cet écart discrétionnaire n'a pas été recalculé dans l'actualisation de CASE (2015). Le *policy gap* regroupe l'incidence sur la recette de TVA de l'ensemble des mesures législatives de taux (taux zéro, taux réduits), d'assiette (exonérations) ou de modalités de gestion (franchise en

base) qui affectent le rendement de la TVA en érodant sa base. Le calcul du *policy gap* n'est néanmoins pas réalisé par l'OCDE.

Rapporté en unité monétaire, l'écart total de TVA serait ainsi de l'ordre de 155 Md€ en 2012 selon le coefficient de *VRR* de l'OCDE, avec une recette potentielle totale de TVA de l'ordre de 297 Md€. La même évaluation monétaire pour le coefficient moyen calculé par le cabinet CASE pour la Commission européenne aboutit à un écart au rendement potentiel total de l'ordre de 180 Md€, soit une recette potentielle totale de TVA d'environ 310 Md€.

Le tableau est enfin complété d'une fourchette d'évaluation réalisée par le rapporteur. La fourchette de *VAT gap* reprend celle évoquée précédemment. La fourchette du *policy gap* est reconstituée à partir de deux éléments : d'une part le calcul de la composante taux du *policy gap* (présentée en détail *supra*) dont la contribution au *policy gap* total est extrapolée à partir des conclusions de Keen (2013)¹¹⁹ sur la ventilation des différents facteurs du *policy gap*. En définitive, le calcul du rapporteur aboutit à une fourchette d'évaluation de la TVA totale entre 260 et 270 Md€, incluant donc par construction l'effet de l'assujettissement à la TVA du secteur financier et du secteur public.

Figure 84 : Évaluation du rendement potentiel total de la TVA

En Md€	Commission européenne	OCDE	INSEE	Rapporteur CPO
TVA effective (pour mémoire)	142	142	142	142
<i>VAT gap</i> (écart "subi")	15	nc	13	15
<i>VAT revenue ratio</i> (écart total)	170	155	nc	115-120
<i>Policy gap</i> (écart discrétionnaire)	131	nc	nc	100
- Dont composante taux réduits	nc	nc	nc	>50
- Dont composante assiette et exonérations	nc	nc	nc	nc
Rendement potentiel total	312	297	nc	>260-270

Source : Calculs du rapporteur d'après OCDE (2014), CASE (2014), CASE (2015), INSEE (2014), Keen (2013) pour 2012.

3.1.3.3. La composante discrétionnaire explique la plus grande partie de l'écart total de TVA

La composante discrétionnaire (*policy gap*) de l'écart total de TVA peut être obtenue en soustrayant le *VAT gap* (ou écart de TVA « subi ») du ratio de rendement total (*VRR*) de la TVA. Le *policy gap* regroupe l'incidence sur la recette de TVA de l'ensemble des mesures

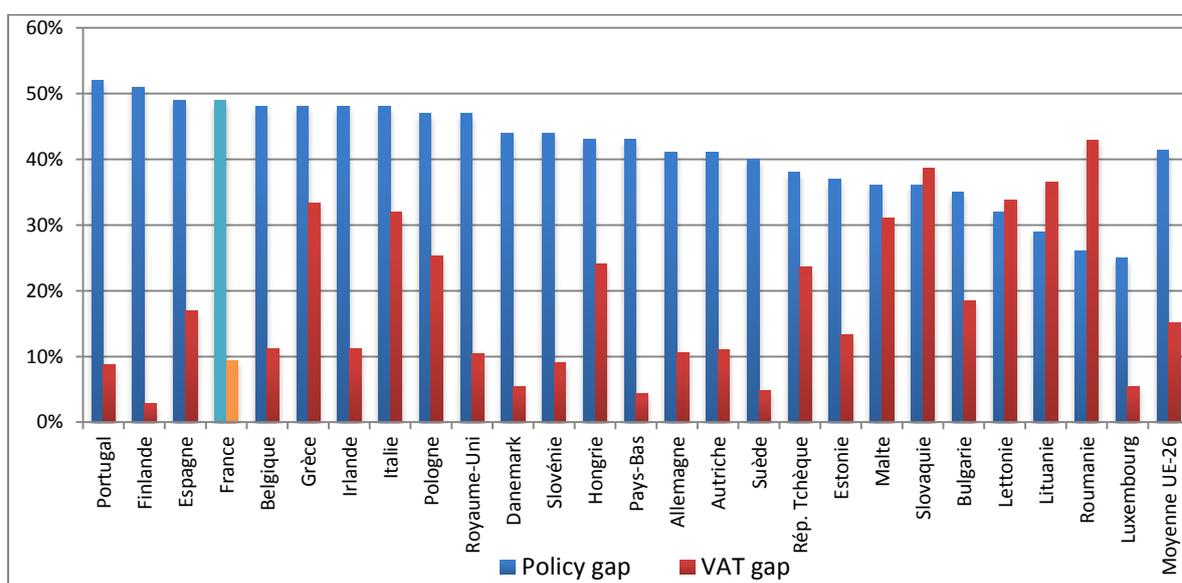
¹¹⁹ Michael KEEN, « The anatomy of VAT », IMF working paper, Fiscal Affairs Department, mai 2013. Sur la base de MATHIS (2004) et BORSELLI, CHIRI et ROMAGNANO (2012), l'auteur estime que la composante taux pourrait représenter entre 26 et 30 % de l'écart discrétionnaire, et que la composante exonérations pourrait représenter entre 26 et 22 % de l'écart total.

législatives de taux (taux zéro, taux réduits), d'assiette (exonérations) ou de modalités de gestion (franchise en base) qui affectent le rendement de la TVA en érodant sa base.

L'absence d'études nationales impose de se référer aux évaluations de l'OCDE pour l'écart de rendement potentiel total de TVA (*VRR*) et à celles de CASE pour la Commission européenne pour l'écart « subi » de TVA (*VAT gap*) et l'écart discrétionnaire de TVA (*policy gap*). Les précautions méthodologiques évoquées précédemment ne remettent pas en cause les tendances qui se dégagent de la décomposition de l'écart de rendement potentiel total de la TVA.

Selon les évaluations du cabinet CASE pour la Commission européenne, la France a un ratio de *policy gap* parmi les plus élevés d'Europe (49 %), derrière le Portugal, la Finlande et l'Espagne, même s'il doit être rappelé que cette évaluation n'a pas été mise à jour dans l'actualisation de l'étude sur les écarts de TVA de septembre 2015 (CASE 2015).

Figure 85 : *Policy gap* et *VAT gap* dans l'Union européenne (moyenne 2009-2012)



Source : d'après CASE (2014) et CASE (2015).

En France, la composante discrétionnaire (49 %) représente ainsi environ les trois-quarts de l'écart total de TVA (56 %) selon les données analysées par CASE. La composante « subie » (*VAT gap*), composée principalement de la fraude, apparaît ainsi marginale au regard des aménagements voulus par le législateur qui érodent le rendement de la TVA.

Se fondant sur deux sources¹²⁰, mais selon un raisonnement fragile, Keen (2013) évalue que la contribution des taux réduits et des exonérations à la composante discrétionnaire de l'écart total de TVA est sensiblement égale en France¹²¹.

¹²⁰ Alexandre MATHIS, "VAT indicators", European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union, Working paper n° 2 /2004. Fabrizio BORSELLI, Salvatore CHIRI et Ettore ROMAGNANO, « Patterns of reduced rates in the European Union », *International VAT monitor*, janvier-février 2012.

¹²¹ Michael KEEN, « The anatomy of VAT », IMF working paper, Fiscal Affairs Department, mai 2013. Sur la base des deux articles évoqués précédemment, l'auteur estime que la composante taux pourrait représenter entre 26 et 30 % de l'écart discrétionnaire, et que la composante exonérations pourrait représenter entre 26 et 22 % de l'écart total.

3.2. L'élargissement de l'assiette du taux normal contribuerait à augmenter le rendement de la TVA

Plusieurs pistes d'augmentation du rendement sont examinées à titre d'hypothèses théoriques dans les développements suivants. Elles sont analysées d'un strict point de vue de rendement budgétaire théorique, en identifiant les recettes supplémentaires qui pourraient être attendues et leur impact sur le solde des administrations publiques.

Leur éventuelle mise en œuvre devrait prendre en compte l'incidence sur la structure du système français de prélèvements obligatoires et sur leur niveau global, qui n'est pas l'objet du présent rapport.

3.2.1. L'élargissement de l'assiette de la TVA est recommandé dans le cadre du semestre européen

La TVA a été utilisée comme un outil de consolidation budgétaire en sortie de crise et a été essentiellement mobilisée par la voie d'une augmentation générale des taux (cf. supra 2^e partie) et de manière beaucoup plus modeste par une extension de l'assiette passant par la remise en cause de certaines dépenses fiscales et des taux réduits.

Entre 2010 et 2014, 14 États membres de l'Union européenne ont augmenté leur taux normal et 9 leurs taux réduits ou intermédiaires (cf. supra). Trois États membres (dont la France) ont introduit des taux réduits additionnels, ce qui conduit à une complexification de la gestion du système de TVA, d'autant plus que la mise en place de ces taux s'est accompagnée de dérogations supplémentaires.

La tendance observée au sein des États européens, si elle vise bien à accroître le rendement budgétaire de TVA, ne suit pas les recommandations du Conseil dans le cadre du semestre européen qui entendent plutôt améliorer le rendement de la TVA par une augmentation de son efficacité.

Dans le cadre du semestre européen¹²², le Conseil a ainsi recommandé à un nombre croissant d'États membres de poursuivre l'élargissement de l'assiette de la TVA par une restriction de l'usage des taux réduits.

Figure 86 : Recommandations du Conseil dans le cadre du semestre européen tendant à élargir l'assiette de la TVA

	2012	2013	2014
États membres concernés	4 (Espagne, France, Italie, Suède)	8 (Belgique, Allemagne, Espagne, France, Italie, Luxembourg, Suède, Royaume-Uni)	9 (Belgique, Allemagne, Espagne, France, Irlande, Italie, Luxembourg, Pologne, Royaume-Uni)

Source : Commission européenne, *Taxation paper n° 49, 2014*¹²³, d'après les recommandations du Conseil.

Pour la première fois en 2015, le *Rapport économique social et financier* annexé au projet de loi de finances assure le suivi des recommandations du Conseil dans le cadre du semestre

¹²² Le semestre européen est un cycle de coordination des politiques économiques et budgétaires au sein de l'Union européenne mis en place en 2011 dans le cadre du renforcement du pacte de stabilité et de croissance.

¹²³ Commission européenne, « A wind of change ? Reforms of tax systems since the launch of Europe 2020 », *Taxation papers*, working paper n° 49, 2014.

européen. S'agissant de l'élargissement de l'assiette de la TVA, il relève que l'application de la TVA a été étendue par l'article 21 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 à la billetterie des manifestations sportives auparavant soumise à l'impôt sur les spectacles. Si cette mesure contribue à très légèrement étendre le champ d'application de la TVA par la suppression d'une petite taxe, elle est neutre pour les recettes nettes de l'État puisqu'elle fait l'objet d'une compensation versée aux communes auparavant bénéficiaires du produit de l'impôt sur les spectacles.

3.2.2. La suppression de l'ensemble des taux réduits conduirait à une recette supplémentaire de 50 Md€

L'utilisation d'un taux unique de TVA est très rare dans les exemples étrangers, en particulier en Europe. Le Danemark dispose d'un taux normal unique à 25 % et d'aucun taux réduit ; cependant il applique un taux zéro sur certains biens et services, comme le transport intracommunautaire de voyageurs ou certaines publications périodiques. Au sein de l'OCDE, les exemples sont plus nombreux (Australie, Canada, Chili, Corée, Mexique, Israël, Nouvelle-Zélande), mais s'accompagnent également souvent de l'application de taux zéro. Seuls le Chili et le Japon disposent d'un taux unique de TVA, respectivement à 19 %¹²⁴ et à 8 %, sans usage de taux zéro.

Le calcul de l'incidence budgétaire de la suppression de l'ensemble des taux réduits peut être obtenu à partir, d'une part de la répartition du rendement de la TVA par taux reconstituée à partir des comptes nationaux (y compris les fractions affectées à la sécurité sociale), et d'autre part par la valeur du point de TVA reconstitué par la DG Trésor (voir partie 2.2 du présent rapport). Dans la mesure où le calcul se fonde sur une structure de TVA issue des comptes nationaux 2012 à législation 2014 et sur une valeur du point de TVA sous-jacente au programme de stabilité 2015, une marge d'erreur existe, sans pour autant remettre en cause la fourchette du résultat.

Toutes choses égales par ailleurs, la suppression des taux réduits conduirait à une recette supplémentaire de 50 Md€, soit un total de 204 Md€. Cette suppression aurait pour effet d'augmenter le taux de prélèvements obligatoires de 2,4 points. L'impact positif sur le solde des administrations publiques serait inférieur d'environ 7,5 Md€ (soit 43 Md€) puisqu'une partie de la TVA supplémentaire serait payée par les administrations publiques.

Figure 87 : Évaluation du rendement supplémentaire de TVA lié à une suppression de l'ensemble des taux réduits

(en Md€)	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec suppression des taux réduits	Rendement supplémentaire
Taux normal (20%)	129,3	204,2	+74,9
Taux intermédiaire (10%)	12,8	0	-12,8
Taux réduit (5,5%)	10,7	0	-10,7
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0	-0,9
Total	153,7	204,2	+50,4
<i>En % du PIB</i>	<i>7,2%</i>	<i>9,6%</i>	<i>+2,4%</i>

Source : rapporteur.

Note de lecture : la colonne « rendement supplémentaire » présente l'écart entre le rendement actuel par taux et le rendement futur par taux. Dans l'hypothèse de la suppression d'un taux, le montant indiqué peut être négatif en raison du basculement de l'assiette de ce taux sur un autre taux.

¹²⁴ Ambassade de France au Chili, service économique, « Le système fiscal chilien », avril 2014.

D'un point de vue de bouclage macroéconomique, cette mesure s'apparenterait à une hausse de 5 points du taux moyen pondéré de TVA. Les effets de la hausse globale d'un point de PIB de TVA (soit un rendement supplémentaire de l'ordre 22 Md€ avec une hausse de 3,5 points du taux nominal normal) avaient été évalués par le modèle Mésange en 2010¹²⁵. Cette évaluation des effets macroéconomiques de la TVA est cependant limitée à une hausse générale du niveau de taxation.

Selon le modèle Mésange, dès la première année, l'augmentation des prix à la consommation s'accompagnerait d'une réduction du salaire réel net et d'un renchérissement du coût réel du travail. La mesure aurait également un effet récessif qui s'accroît à long terme : le PIB diminue de 0,3 point la première année et de 1 point au bout de cinq ans. À long terme, le choc de TVA induit une réduction du revenu disponible des ménages (-1,5 point), du PIB (-0,8 point) et de l'emploi (-124 000 emplois).

Une étude réalisée en 2013 pour la Commission européenne par l'*Institute for advanced studies* et *CPB Netherlands* a procédé à plusieurs simulations de l'incidence précise pour la France de la suppression du taux zéro et des taux réduits pour converger vers un taux unique sur la base de trois scénarii¹²⁶. Toutes choses égales par ailleurs, elles confirment, à horizon 2020, les conclusions du modèle Mésange sur l'effet récessif d'une convergence de l'ensemble des assiettes vers le taux nominal normal se traduisant par une hausse de 3,5 points du taux moyen de TVA.

Figure 88 : Incidences macroéconomiques à horizon 2020 d'une suppression des taux réduits en France et d'une augmentation de 3,5 points du taux moyen pondéré de TVA (en % d'écart au scénario tendanciel)

Effet sur la consommation	Effet sur les importations	Effet sur les exportations	Effet sur l'emploi	Effet sur le PIB
-0,91	-0,58	-0,96	-0,72	-0,6

Source : CPB (2013).

3.2.3. La suppression de l'ensemble des taux réduits à rendement constant simplifierait la structure de taxation de la TVA et permettrait d'abaisser le taux nominal de 5 points

La convergence de l'ensemble des assiettes vers un taux nominal unique à rendement et taux de prélèvements obligatoires constants aboutirait à abaisser le taux nominal de TVA de 5 points, pour le ramener à un taux pivot de 15 %.

Ce taux d'équilibre est cohérent avec le taux moyen pondéré de TVA calculé par la DG Trésor en vue de la transmission des relevés de TVA à la Commission européenne. Selon la DG Trésor, ce taux moyen est de 14,8 % en 2013¹²⁷.

La convergence des taux de TVA autour d'un taux unique de 15 % aurait un impact très faible sur le solde des administrations publiques (moins de 0,5 Md€) puisque la baisse du taux normal serait compensée par la hausse des taux applicables aux assiettes taxées à des taux

¹²⁵ Caroline KLEIN, Olivier SIMON, « Le modèle MÉSANGE réestimé en base 2000 », INSEE, Direction des études et synthèses économiques, Document de travail, 2010.

¹²⁶ Institute for advanced studies / CPB Netherlands, « A study on the economic effects of the current VAT rates structure », Final report, TAXUD/2012/DU/323, 2013. Les évaluations macroéconomiques de cette étude sont réalisées à partir du modèle Worldscan.

¹²⁷ Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

réduits. Cependant, la répartition de l'incidence de la mesure entre sous-secteurs d'administrations publiques pourrait être défavorable aux administrations de sécurité sociale, notamment en raison de la soumission des médicaments remboursés au taux normal pivot de 15% et non plus au taux super réduit.

Figure 89 : Évaluation de la structure de TVA liée à la suppression de l'ensemble des taux réduits à rendement constant

(en Md€)	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec suppression des taux réduits	Rendement supplémentaire	Taux pivot sous-jacent
Taux normal (20%)	129,3	153,7	+24,4	15 %
Taux intermédiaire (10%)	12,8	0	-12,8	
Taux réduit (5,5%)	10,7	0	-10,7	
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0	-0,9	
Total	153,7	153,7	0,0	15 %
<i>En % du PIB</i>	<i>7,2%</i>	<i>7,2%</i>	<i>0,0%</i>	-

Source : rapporteur.

Note de lecture : la colonne « rendement supplémentaire » présente l'écart entre le rendement actuel par taux et le rendement futur par taux. Dans l'hypothèse de la suppression d'un taux, le montant indiqué peut être négatif en raison du basculement de l'assiette de ce taux sur un autre taux.

La baisse du taux de TVA autour du taux pivot de 15 % justifierait également d'abaisser le taux du Fonds de compensation de la TVA (FCTVA) au profit des collectivités territoriales, ce qui améliorerait le solde budgétaire de l'État.

Encadré 9 : Le Fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)

Le Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA) est un prélèvement sur les recettes de l'État qui constitue la principale aide de l'État aux collectivités territoriales en matière d'investissement.

Il a été créé par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1975 sous la forme d'un fonds d'équipement pour les collectivités territoriales (FECL), de manière à compenser une partie de la charge de TVA supportée par les collectivités territoriales, leurs groupements et les établissements publics bénéficiaires, sur leurs dépenses réelles d'investissement et qu'ils ne peuvent pas récupérer par la voie fiscale puisqu'ils ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques. La loi de finances initiale pour 1978 a renommé ce fonds en FCTVA.

Initialement doté de crédits budgétaires, le FCTVA est devenu un prélèvement sur les recettes de l'État en 1983.

Le taux de compensation forfaitaire fixé par l'article L. 1615-6 du code général des collectivités territoriales (CGCT) est de 15,761 % pour les dépenses éligibles réalisées en 2014. Il était de 15,482 % antérieurement et a été relevé au 1^{er} janvier 2014 pour tenir compte de la hausse du taux de TVA. À partir de 2015, le taux de compensation a été relevé à 16,404 %, sans que ce relèvement soit lié à une augmentation des taux de TVA. Le lien avec la charge effective de la TVA supportée par les collectivités territoriales apparaît aujourd'hui de moins en moins direct.

L'assiette des dépenses éligibles est établie au vu du compte administratif de l'année n-2 (article R. 1615-1 du CGCT), à l'exception des dépenses réalisées par les communes nouvelles, les communautés de communes et les communautés d'agglomérations qui sont prises en compte en année N. Il existe donc un décalage de deux ans entre la réalisation de la dépense éligible et l'attribution du FCTVA.

En 2015, le prélèvement sur les recettes de l'État du FCTVA est évalué à 5,93 Md€.

Le FCTVA a fortement contribué à la dynamique de progression des transferts de l'État aux collectivités territoriales, puisqu'il a non seulement crû au rythme de l'investissement des collectivités territoriales, mais aussi du fait de nombreuses extensions de son périmètre d'éligibilité effectuées ces dernières années et des relèvements de taux de compensation.

Source : Rapporteur, d'après direction générale des collectivités territoriales.

L'étude CPB (2013) réalisée pour la Commission européenne évoquée précédemment considère que cette mesure, qui augmente nettement le taux de taxation sur les assiettes aujourd'hui soumises à des taux réduits, aurait un effet globalement légèrement récessif pour l'économie, mais avec des effets sectoriels variés : négatifs pour les secteurs de l'agriculture, des industries peu qualifiées, pour les transports et pour les administrations publiques ; négatif pour les autres secteurs.

L'étude CPB estime que l'effet légèrement récessif lié à la modification de la structure de la taxation de la consommation par la TVA pourrait être neutralisé par les bénéfices tirés par l'économie de la simplification du régime de TVA autour d'un taux unique. La réduction de la charge administrative due à la simplification de la structure des taux. Cette hypothèse fragile et difficilement évaluable se fonde sur une réduction de 20 % de la charge administrative de TVA pour les entreprises, en s'appuyant sur les données observées aux Pays-Bas en 2002.

Figure 90 : Incidences macroéconomiques d'une suppression des taux réduits en France à rendement constant et sans augmentation du taux de prélèvements obligatoires (en % d'écart au scénario tendanciel)

	Effet sur la consommation	Effet sur les importations	Effet sur les exportations	Effet sur l'emploi	Effet sur le PIB
Impact brut	-0,18	-0,12	-0,15	-0,14	-0,17
Impact net avec effet simplification	-0,05	-0,03	-0,30	-0,10	-0,04

Source : CPB (2013).

Les résultats de cette étude devraient néanmoins être complétés d'une analyse sectorielle précise à partir d'un modèle de micro-simulation.

3.2.4. La suppression du taux intermédiaire ou le relèvement du taux normal au niveau de la moyenne européenne auraient des rendements sensiblement proches

Deux hypothèses d'augmentation du rendement de la TVA sont testées et auraient des résultats sensiblement proches.

La suppression du taux intermédiaire et la taxation de son assiette actuelle au taux normal dégagerait une recette supplémentaire de l'ordre de 12,5 M€, soit une incidence sur le taux de prélèvements obligatoires de 0,6 point de PIB.

Figure 91 : Évaluation de la structure de TVA liée à l'intégration de l'assiette du taux intermédiaire dans l'assiette du taux normal

	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec suppression du taux intermédiaire	Rendement supplémentaire
Taux normal (20%)	129,3	154,6	+25,3
Taux intermédiaire (10% -> 20%)	12,8	0	-12,8
Taux réduit (5,5%)	10,7	10,7	0,0
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0,9	0,0
Total	153,7	166,2	+12,5
<i>En % du PIB</i>	<i>7,2%</i>	<i>7,8%</i>	<i>+0,6%</i>

Source : rapporteur.

Note de lecture : la colonne « rendement supplémentaire » présente l'écart entre le rendement actuel par taux et le rendement futur par taux. Dans l'hypothèse de la suppression d'un taux, le montant indiqué peut être négatif en raison du basculement de l'assiette de ce taux sur un autre taux.

L'alignement du taux normal de TVA sur la moyenne européenne en 2015 (21,9 %), soit une augmentation de 1,8 point du taux normal, produirait une recette supplémentaire de 11,3 Md€ représentant 0,5 point de PIB.

Figure 92 : Évaluation de la structure de TVA liée au relèvement du taux normal de TVA au niveau de la moyenne européenne (21,8 %)

	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec relèvement taux normal à la moyenne UE (21,8 %)	Rendement supplémentaire
Taux normal (20% ->21%)	129,3	140,5	+11,3
Taux intermédiaire (10%)	12,8	12,8	0,0
Taux réduit (5,5%)	10,7	10,7	0,0
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0,9	0,0
Total	153,7	165,0	+11,3
<i>En % du PIB</i>	<i>7,2%</i>	<i>7,7%</i>	<i>+0,5%</i>

Source : rapporteur.

Note de lecture : la colonne « rendement supplémentaire » présente l'écart entre le rendement actuel par taux et le rendement futur par taux. Dans l'hypothèse de la suppression d'un taux, le montant indiqué peut être négatif en raison du basculement de l'assiette de ce taux sur un autre taux.

L'incidence nette sur le solde des administrations publiques serait néanmoins inférieure d'environ 15 %, puisqu'une partie de la recette supplémentaire serait en réalité payée par les administrations publiques (médicaments notamment).

3.2.5. L'alignement du taux moyen pondéré français sur le taux moyen pondéré européen imposerait de majorer le rendement de la TVA de 1,5 point de PIB

Le taux moyen pondéré de TVA au niveau européen est de 17,9 % en 2013, alors qu'il n'est que de 14,8 % en France. L'écart de 3,1 point représente environ 30 Md€ de recette de TVA à structure de taxation inchangée (sans remise en cause des exonérations ou des franchises en base).

L'alignement sur le taux moyen pondéré européen imposerait un effort de rendement supplémentaire de l'ordre de 1,5 point de PIB. Le tableau suivant simule une répartition possible de l'augmentation de rendement attendue. Le taux normal est ainsi porté de 20 à 21 % ; le taux intermédiaire est supprimé et son assiette est intégrée à celle du taux normal ; le taux réduit est doublé pour le porter à 11 %. Le taux super-réduit serait cependant maintenu à son niveau actuel, notamment parce que son principal contributeur est les administrations publiques.

Figure 93 : Évaluation de la structure de la TVA liée à l'alignement sur le taux moyen pondéré moyen européen

	Recette actuelle (prév. 2015)	Recette avec majoration des taux	Rendement supplémentaire	Taux nouveaux à appliquer
Taux normal (20% -> 21%)	129,3	162,1	+32,8	21%
Taux intermédiaire (10% -> 21%)	12,8	0	-12,8	21%
Taux réduit (5,5% -> 11%)	10,7	21,7	+11,0	11%
Taux super-réduit (2,1%)	0,9	0,9	0,0	2,10%
Total	153,7	184,7	+31,0	18%
En % du PIB	7,2%	8,7%	+1,5%	-

Source : rapporteur.

Note de lecture : la colonne « rendement supplémentaire » présente l'écart entre le rendement actuel par taux et le rendement futur par taux. Dans l'hypothèse de la suppression d'un taux, le montant indiqué peut être négatif en raison du basculement de l'assiette de ce taux sur un autre taux.

L'effort à accomplir sur le niveau des taux à structure de taxation constante est potentiellement important. L'effort sur les taux nominaux pourrait être réduit en remettant en cause certaines exonérations.

3.3. Une remise en cause de certains dispositifs dérogatoires peu justifiés permettrait d'améliorer le rendement de la TVA

3.3.1. La suppression des dépenses fiscales pas ou peu efficaces augmenterait le rendement de la TVA de 11 Md€, soit un rendement équivalent à une hausse de 1,8 point du taux normal

Les dépenses fiscales relatives à la TVA représentent 17,8 Md€ en 2015, selon le recensement opéré dans le tome II de l'Évaluation des voies et moyens annexé au projet de loi de finances pour 2015 (voir paragraphe 2.5.1 du présent rapport).

Le rapport établi par le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011 a établi un classement de l'efficacité de 27 des 41 dépenses fiscales afférentes à la TVA (voir paragraphe 2.5.8 du présent rapport). Les dépenses fiscales évaluées ont été complétées de l'évaluation de deux dépenses fiscales très coûteuses qui n'avaient pas fait l'objet d'une notation dans le rapport Guillaume. Il s'agit de l'application du taux réduit de 5,5 % sur les travaux de rénovation énergétique et de l'application du taux intermédiaire sur la restauration. En s'appuyant sur les conclusions du rapport particulier n° 4 relatif à *La TVA comme instrument de politique économique* et sur la méthodologie d'évaluation définie par le rapport Guillaume, ces deux dépenses fiscales sont classées dans la catégorie des dépenses fiscales peu efficaces.

La suppression des trois premières dépenses fiscales en volume (taux intermédiaire sur les travaux ; taux intermédiaire sur la restauration ; taux réduit sur les travaux de rénovation énergétique) permettrait de dégager, toutes choses égales par ailleurs, 7,2 Md€ de recette supplémentaire en année pleine.

La suppression des taux spécifiques applicables à la Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion rapporterait une recette supplémentaire de 1,3 Md€. Cependant cette suppression n'est envisageable que conjointement avec la suppression de l'octroi de mer (voir le paragraphe 2.3.2.2 du présent rapport). Or la suppression de cet impôt et l'extension du champ de la TVA dans ces départements imposeraient de mettre en place un mécanisme budgétaire de compensation au profit des collectivités territoriales concernées. L'application des taux métropolitains en outre-mer (hormis l'effet de l'extension de l'application de la TVA à la Guyane et à Mayotte) aurait un effet quasi-nul sur le solde budgétaire de l'État.

Figure 94 : Évaluation de la suppression des dépenses fiscales de TVA peu ou pas efficaces

Dépenses fiscales peu ou pas efficaces	Montant (V&M)	Montant (CPO)
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 ter du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans	2 940	2 940
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	2 490	2 490
Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés	1 770	1 770
Régime des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion - taux normal à 8,5% et taux réduit à 2,1%	1 290	1 290
Taux de 5,5% pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées, les logements-foyers mentionnés à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles	690	690
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour la fourniture de logements dans les hôtels	680	680
Exonération des services rendus aux personnes physiques par les associations agréées en application de l'article L. 7232-1 du code du travail	575	575
Taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse	235	235
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les services d'aide à la personne fournis à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, et dont la liste est fixée par décret et taux de 5,5% pour les prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L.7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article	170	170

Dépenses fiscales peu ou pas efficaces	Montant (V&M)	Montant (CPO)
L.7232-1-2 du même code		
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés	155	155
Régime particulier des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Déductibilité de la taxe afférente à certains produits exonérés	100	100
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux éléments constitutifs des aliments pour le bétail, aux engrais, aux amendements calcaires et produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique et aux matières fertilisantes ou supports de culture d'origine organique agricole	28	28
Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale ou départementale	8	8
Exonération de la partie trajet effectué à l'intérieur de l'espace maritime national pour les transports aériens ou maritimes de personnes et de marchandises en provenance ou à destination de la Corse	5	7
Exonération de TVA sur les objets d'art, de collection et d'antiquité, importés par les établissements agréés par le ministre chargé des affaires culturelles	2	4
Total général	11 138	11 142

Source : Rapporteur, d'après rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (2011) et tome II de l'Évaluation des voies et moyens (abrégé en V&M).

La remise en cause des dépenses fiscales peu ou pas efficaces concernerait pour l'essentiel la suppression de mesures de taux, celles relatives à des exonérations ne représentant que 585 M€ sur plus de 11 Md€.

Le montant identifié de dépenses fiscales peu ou pas efficaces est susceptible d'être majoré de plusieurs autres mesures dont l'efficacité paraît très incertaine, mais qui ne sont pas classées en dépenses fiscales et qui n'ont pas fait l'objet d'une évaluation par le rapport Guillaume. En effet, plusieurs mesures semblent, en première analyse, présenter une faible efficacité au regard des critères dégagés par le rapport Guillaume. Il en est ainsi du taux réduit de 5,5 % sur la billetterie de certains spectacles, du taux réduit de 5,5 % sur les antiquités et objets d'art, du taux réduit de 5,5 % sur les droits d'entrée au cinéma, du taux intermédiaire de 10 % sur les médicaments non remboursés, du taux intermédiaire de 10 % sur les abonnements de télévision, du taux intermédiaire de 10 % sur les entrées de parcs d'attraction, du taux intermédiaire de 10 % sur les subventions aux services de télévision locale, du taux réduit de 2,1 % dans les DOM pour les opérations immobilières faisant l'objet d'une défiscalisation.

Une évaluation systématique de l'ensemble des mesures fiscales dérogatoires relatives à la TVA devrait être réalisée par le Gouvernement dans le cadre d'une mise à jour du rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales de 2011.

3.3.2. La remise en cause de plusieurs exonérations n'est pas évaluable à ce stade en l'absence de données sur leurs coûts

Environ 74 mesures sectorielles principales d'exonérations de TVA peuvent être recensées à la lecture du code général des impôts, c'est-à-dire en excluant de l'analyse les exonérations générales tirées notamment de l'exonération des exportations ou des régimes généraux des importations intracommunautaires. Sur ces 74 mesures, seules 10 sont recensées par le tome II de l'Évaluation des voies et moyens comme des dépenses fiscales. Parmi ces 10 mesures représentant un coût évalué pour les finances publiques de 243 M€ par le Gouvernement et de 863 M€ par le rapporteur, les dépenses fiscales les plus onéreuses concernent trois mesures d'exonérations à caractère social pour 649 M€.

L'évaluation exhaustive du coût des mesures d'exonérations sectorielles non classées en dépenses fiscales n'a pas pu être réalisée en raison de la complexité des données à mobiliser pour y procéder.

Parmi les mesures d'exonération classées en dépenses fiscales, trois mesures ont été jugées peu efficaces ou inefficaces par le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales :

- La dépenses fiscale n° 720107 : Exonération des services rendus aux personnes physiques par les associations agréées en application de l'article L. 7232-1 du code du travail – garde d'enfants (575 M€) ;
- La dépense fiscale n° 720201 : Exonération de la partie trajet effectuée à l'intérieur de l'espace maritime national pour les transports aériens ou maritimes de personnes et de marchandises en provenance ou à destination de la Corse (5 M€ pour le gouvernement ; 7 M€ pour le rapporteur particulier du CPO) ;
- La dépense fiscale n° 700102 : Exonération de TVA sur les objets d'art, de collection et d'antiquité, importés par les établissements agréés par le ministre chargé des affaires culturelles (2 M€ pour le gouvernement ; 4 M€ pour le rapporteur particulier du CPO).

La suppression de ces mesures d'exonérations a été prise en compte dans l'évaluation de la suppression des niches fiscales peu ou pas efficaces développée dans la partie précédente 3.3.1.

3.3.3. Une division par deux du plafond de la franchise en base pourrait dégager, toutes choses égales par ailleurs, jusqu'à 2,4 Md€

Les articles 293 B et suivants du code général des impôts prévoient plusieurs régimes de franchise en base de TVA permettant d'exempter les assujettis du paiement de la TVA sous plusieurs conditions de modestie de l'activité. Ces régimes visent à alléger les charges administratives pesant sur les micro-entreprises et certaines professions libérales. Cependant, les assujettis qui bénéficient du régime de franchise en base ne peuvent bénéficier du droit à déduction sur la TVA payée sur leurs achats.

Figure 95 : Évaluation des dispositifs de franchise en base de TVA

N° de dépense fiscale	Description	Montant (en M€)
740102	Franchise en base pour les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation dont le chiffre d'affaires n'excède pas la limite fixée au III de l'article 293 B du CGI	30
740103	Franchise en base pour les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit dont le chiffre d'affaires n'excède pas la limite fixée au III de l'article 293 B du CGI	14
740105	Franchise en base pour les activités lucratives accessoires des associations sans but lucratif lorsque les recettes correspondantes n'excèdent pas 60 000 €	136
Déclassée (740104)	Franchise en base pour les assujettis dont le chiffre d'affaire n'excède pas : - 81.500€ s'ils réalisent des livraisons de bien, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement de type chambres d'hôtes, gîtes ruraux ou meublés de tourisme; - 32.600€ s'ils réalisent d'autres prestations de service	370
non classée	Franchise en base lorsque les assujettis lorsqu'ils n'ont pas réalisé : 1° Un chiffre d'affaires supérieur à 82.200 € l'année civile précédente ; Ou 90.300 € l'année civile précédente, lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 82.200€ ; 2° Et un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services, hors ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement, supérieur à : 32 900 € l'année civile précédente ; Ou 34.900 € l'année civile précédente, lorsque la pénultième année il n'a pas excédé 32.900€.	nc

Source : PLF 2015, *Évaluation des voies et moyens, tome II. Code général des impôts.*

Il existe une double condition de plafonds. La première concerne le volume global de chiffre d'affaires, qui doit être inférieur à 82 200 € l'année précédente (ou 90 300 € si le chiffre d'affaires n'a pas dépassé 82 200 € la pénultième année). La seconde concerne le chiffre d'affaires concernant les prestations de services (hors vente à consommer sur place ou prestations d'hébergement) qui doit être inférieur à 32 900 € (ou 34 900 € si le chiffre d'affaires n'a pas dépassé 32 900 € la pénultième année)¹²⁸.

L'incidence budgétaire de l'existence des franchises en base est imparfaitement connue. Une partie des dispositifs est classée en dépense fiscale, notamment ceux dont les plafonds dérogent aux plafonds généraux : pour les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation ; pour les cessions de droits de propriété intellectuelle à l'exception des architectes ; pour l'exploitation des droits de propriété intellectuelle pour les artistes interprètes. En outre, une autre mesure, en faveur des chambres d'hôtes, des gîtes ruraux et des meublés de tourisme a été déclassée de la catégorie des dépenses fiscales en 2006 et est depuis lors considérée comme une modalité de calcul de l'impôt.

Les mesures particulières de franchise en base représentent une moindre recette de TVA de l'ordre de 550 M€, ce montant n'incluant pas le coût de l'application du régime général de franchise en base.

Le niveau du plafond de la franchise en base générale en France est parmi les plus élevés en Europe, derrière le Royaume-Uni. La pertinence de ce type de mesure peut faire l'objet de débat : elle vise à alléger et à simplifier les règles de gestion et le poids de l'impôt pour les micro-entreprises et est donc de nature à favoriser leur développement. Cependant, elle empêche ces entreprises de déduire la TVA sur leurs achats, ce qui peut porter préjudice aux petites entreprises en croissance ou dont l'activité fait appel à beaucoup d'intrants.

¹²⁸ Sur la fragilité juridique de ces plafonds, voir le rapport particulier n° 1 sur *Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée*, notamment p. 42, note 152.

Figure 96 : Plafond de la franchise en base dans l'Union européenne en 2015

État membre	Plafond de la franchise en base (en €)
Royaume-Uni	114 397
France	82 200
Irlande	75 000
Lettonie	50 000
Slovénie	50 000
Slovaquie	49 790
Roumanie	49 780
Lituanie	45 000
Italie	40 000
Pologne	37 333
Rép. Tchèque	36 476
Malte	35 000
Croatie	30 344
Autriche	30 000
Bulgarie	25 565
Luxembourg	25 000
Hongrie	20 144
Allemagne	17 500
Estonie	16 000
Chypre	15 600
Belgique	15 000
Portugal	12 500
Grèce	10 000
Finlande	8 500
Danemark	6 696
Espagne	0
Pays-Bas	0
Suède	0
Moyenne non pondérée	32 065

Source : Commission européenne (pour les États non membres de la zone €, conversion de la valeur du plafond à la date du 15 avril 2015).

Le plafond de la franchise en base a fait l'objet de plusieurs revalorisations : en 2014 (de 81 500 € à 82 200 €) en 2011 (de 80 300 € à 81 500 €), en 2010 (de 80 000 € à 80 300 €), en 2008 (de 76 300 € à 80 000 €).

Sur la base de l'évaluation du coût de ces revalorisations mentionnée dans le tome I de l'Évaluation des voies et moyens, et sans prise en compte de l'ouverture du droit à déduction pour les assujettis qui perdraient le bénéfice de la franchise en base, l'abaissement du seuil de franchise en base à son niveau de 2008 (80 000 €) pourrait représenter une recette supplémentaire située dans une fourchette de 80 à 90 M€. Sur la base des mêmes hypothèses, et sous réserve d'une évaluation beaucoup plus fine, un abaissement du plafond à 40 000 € (soit un niveau encore supérieur à celui de la moyenne européenne) permettrait de dégager une recette supplémentaire de 2,2 à 2,4 Md€.

3.4. Synthèse de la troisième partie

La TVA garde un potentiel théorique de rendement important, même si la mobilisation de ce potentiel, notamment à travers la remise en cause de certaines assiettes de taux ou de

suppression de dépenses fiscales inefficaces, doit être mise en regard du niveau particulièrement important des prélèvements obligatoires en France.

Le potentiel de rendement de la TVA peut être déterminé à partir de plusieurs indicateurs calculés par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), la Commission européenne et par l'OCDE, qui présentent néanmoins, pour ces deux dernières, des fragilités au regard des données utilisées pour les calculer. Un premier indicateur, calculé par l'INSEE, illustre l'écart de TVA entre la TVA dont est théoriquement redevable l'économie à législation constante et celle effectivement recouvrée sur l'économie. Cet écart s'élève à 12,6 Md€ en 2012 et 10,7 Md€ en 2013.

Selon une méthode similaire, le cabinet CASE évalue, pour le compte de la Commission européenne, l'écart de TVA (*VAT gap*) à 14,1 Md€ en 2013. Bien qu'important, cet écart « subi » de TVA est inférieur à la moyenne européenne.

Une partie de cet écart recouvre la fraude à la TVA, mais la corrélation entre le *VAT gap* et le poids de l'économie souterraine dans l'économie est incertaine pour les pays à niveau de *VAT gap* faible, comme la France.

Si le *VAT gap* ne calcule que l'écart de TVA à législation constante (à assiette et taux inchangés), le *VAT revenue ratio* (*VRR*) tend à déterminer le potentiel total de rendement théorique de la TVA en supposant la suppression de l'ensemble des taux réduits, des exonérations, la taxation de l'ensemble de la consommation et l'inclusion dans l'assiette des secteurs hors champ, comme le secteur public. Il permet de dégager le positionnement relatif de la France en comparaison internationale et son évolution dans le temps. Selon le calcul réalisé par l'OCDE, la France affiche un coefficient de *VRR* de 0,48, signifiant que seuls 48 % du potentiel de la TVA fait l'objet d'une recette. Sur longue période, le coefficient de *VRR* s'est nettement dégradé, passant sous le seuil de 50 % en 2008, sous le coup de mesures discrétionnaires de taux ou d'assiette et des dépenses fiscales. En effet, selon CASE (2014) pour la Commission européenne, la composante discrétionnaire (*policy gap*) représente environ les trois-quarts de l'écart de potentiel total de rendement de la TVA.

L'élargissement des assiettes de TVA, qui est recommandé à la France dans le cadre du Semestre européen, est de nature à renforcer l'efficacité du rendement de la TVA.

Plusieurs pistes d'élargissement de l'assiette des taux sont analysées à titre exploratoire et sans prise en compte des effets sur le niveau global des prélèvements obligatoires et de bouclage macroéconomiques. Certaines de ces pistes conduiraient à majorer la recette de l'impôt, même si l'incidence sur le solde des administrations publiques serait moindre puisqu'une partie de la recette supplémentaire serait en réalité acquittée par les administrations publiques (de l'ordre de 15 % en moyenne).

Toujours à titre exploratoire, la suppression de l'ensemble des taux réduits et l'élargissement de l'assiette du taux normal à celle des anciens taux réduits augmenteraient le rendement brut de l'ordre de 50,4 Md€ (environ 43 Md€ de rendement supplémentaire net), soit 2,4 points de PIB.

Bien que n'apportant aucun rendement supplémentaire, la suppression de l'ensemble des taux réduits et l'ajustement du niveau du taux normal à recette constante permettraient de simplifier la structure de taxation pour l'économie et de réduire le taux nominal de TVA à 15 %.

La suppression du taux intermédiaire et son alignement sur le taux normal ou le relèvement du taux normal au niveau de la moyenne européenne (21,8 %) auraient des rendements proches, respectivement de +12,5 Md€ (+0,6 point de PIB) et de +11,3 Md€ (+0,5 point de PIB).

L'alignement du taux moyen pondéré de TVA en France (14,8 %) sur la moyenne européenne (17,9 %) conduirait à un rendement supplémentaire de 31 Md€ (+1,5 point de PIB) qui

pourrait être atteint par la suppression du taux intermédiaire et par le relèvement du taux réduit et du taux normal.

La suppression des dépenses fiscales jugées pas ou peu efficaces par le Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales (élargies à deux nouvelles dépenses fiscales non classées par ce rapport), permettrait de majorer le rendement de la TVA de plus de 11 Md€, soit un rendement équivalent à une hausse de 1,8 point du taux nominal normal de TVA.

La remise en cause de plusieurs exonérations sectorielles pourrait également être envisagée de manière à élargir la base d'imposition de la TVA, mais n'a pas fait l'objet d'évaluation en l'absence de données suffisantes. Plus marginalement, une réduction des plafonds de franchise en base serait de nature à légèrement augmenter la recette de TVA, mais ce type de mesures pourrait présenter des effets économiques défavorables pour les microentreprises.

ANNEXE N° 1

TABLE DES ILLUSTRATIONS

Figure 1 : Décomposition des prélèvements obligatoires en France (1967-2013).....	11
Figure 2 : Décomposition du taux de prélèvements obligatoires	12
Figure 3 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires (1965-2013)	12
Figure 4 : Part de la TVA dans le PIB	13
Figure 5 : Part de la TVA dans le PIB dans l'Union européenne en 2013	14
Figure 6 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires	15
Figure 7 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires dans l'Union européenne (2013)	15
Figure 8 : Poids moyen de la TVA dans les PO des pays de l'UE en fonction de la date de création de la TVA (en %).....	16
Figure 9 : Poids moyen de la TVA dans les PO des pays de l'UE en fonction de la zone géographique (en %).....	16
Figure 10 : Évolution comparée du poids de la TVA dans les prélèvements obligatoires et du taux de prélèvements obligatoires	17
Figure 11 : La TVA au sein des PO des membres de l'OCDE en 2012.....	18
Figure 12 : Part de la TVA dans les prélèvements obligatoires dans l'OCDE (2012).....	18
Figure 13 : Répartition de la recette de TVA par secteurs d'administration publique au sein de l'OCDE (2012) en points de PIB.....	19
Figure 14 : Part de la TVA et des autres impôts indirects dans les prélèvements obligatoires	20
Figure 15 : Part de la TVA dans la fiscalité indirecte en pourcentage du PIB (2013)	20
Figure 16 : Part de la TVA dans la fiscalité indirecte en pourcentage des prélèvements obligatoires (2013).....	21
Figure 17 : Répartition des taxes sur la consommation en France (2013)	22
Figure 18 : Taux de taxation de la consommation (2012).....	22
Figure 19 : Poids de la taxation de la consommation dans les aires géographiques de l'OCDE.....	23
Figure 20 : Taux de taxation implicite de la consommation	24
Figure 21 : Décomposition du taux de taxation implicite de la consommation en 2012	25
Figure 22 : Taux implicite de taxation de la consommation par la TVA en France	25
Figure 23 : Produits des principaux impôts estimés en 2015	26
Figure 24 : Rendement total de la TVA nette (y compris transferts)	27
Figure 25 : Règles d'affectation de la TVA entre 2006 et 2012.....	28
Figure 26 : Montants de TVA transférée à la sécurité sociale depuis 2006.....	30
Figure 27 : Répartition de la TVA transférée aux organismes de sécurité sociale depuis 2006	31

Figure 28 : Règles d'affectation de la TVA entre 2013 et 2014.....	32
Figure 29 : Part de la TVA dans les recettes fiscales du budget général de l'État	34
Figure 30 : Comparaison des principales recettes fiscales de l'État en euros constants et en part dans les recettes fiscales nettes.....	36
Figure 31 : Recettes budgétaires réelles de la TVA en Md€ constants ₂₀₁₅	37
Figure 32 : Variation annuelle de la recette réelle de TVA budgétaire corrigée de l'inflation	37
Figure 33 : Évolution de la recette nette de TVA budgétaire corrigée de l'inflation et du PIB en valeur	39
Figure 34 : Part de l'assiette « rémanente » taxable à la TVA dans les comptes nationaux 2012	43
Figure 35 : Décomposition comptable de la TVA théorique en 2014	44
Figure 36 : Présentation de la structure de prévision de la recette de TVA dans le projet de loi de finances pour 2015.....	47
Figure 37 : Les prévisions de recettes de TVA d'une année dans les documents budgétaires	48
Figure 38 : Écarts de la prévision de recette brute de TVA par rapport à la réalisation constatée en loi de règlement.....	50
Figure 39 : Comparaison des erreurs de prévision du PIB, de la recette nette de TVA et des autres recettes fiscales entre la loi de finances initiale et la loi de règlement	54
Figure 40 : Coefficients d'élasticité de l'évolution spontanée de la TVA au PIB et aux emplois taxables	55
Figure 41 : Décomposition de la croissance spontanée de la TVA.....	56
Figure 42 : Élasticité apparente de la TVA à l'activité	57
Figure 43 : Estimations du coefficient d'élasticité de la TVA selon différentes assiettes ..	58
Figure 44 : Comparaison observé/simulé et erreur de prévision sur la TVA	59
Figure 45 : Décomposition de la recette budgétaire de TVA nette par taux en 2014	60
Figure 46 : Décomposition de la recette budgétaire de TVA nette par taux et par secteurs de comptabilité nationale en 2014	61
Figure 47 : Estimation de la valeur du point de TVA sous-jacente à la trajectoire des finances publiques du programme de stabilité 2015	61
Figure 48 : Taux de TVA applicables en France en 2015	62
Figure 49 : Historique de l'évolution du taux normal de TVA en Guadeloupe, Martinique et à La Réunion.....	66
Figure 50 : Évolution des taux nominaux de TVA.....	69
Figure 51 : Taux de TVA appliqués dans l'Union européenne en 2015	70
Figure 52 : Évolution du taux normal de TVA dans les principales économies européennes	71
Figure 53 : Les taux nominaux normaux de TVA en 2015 au sein de l'OCDE.....	72
Figure 54 : Évolution du taux normal de TVA au sein de l'OCDE et de l'Union européenne entre 2001 et 2015	73
Figure 55 : Augmentation moyenne des taux nominaux normaux de TVA en Europe par zones géographiques (2009-2015).....	74

Figure 56 : Variation des taux de prélèvements sur les entreprises et de la TVA entre 2006 et 2013-2014.....	75
Figure 57 : Taux moyens pondérés de TVA dans l'Union européenne en 2013.....	76
Figure 58 : Taux réduit moyen pondéré dans l'Union européenne en 2013	77
Figure 59 : Évolution du taux effectif de TVA (analyse sur la consommation effective territoriale).....	78
Figure 60 : Incidences des mesures de TVA (incidence en année pleine) par type de mesures (en millions d'euros courants).....	79
Figure 61 : Incidences des mesures de TVA (incidence en année pleine) par type de mesures, hors incidences des mesures générales de taux (en millions d'euros courants)...	80
Figure 62 : Utilisation des dépenses fiscales par principaux impôts en 2015	82
Figure 63 : Les dix principales dépenses fiscales de TVA en 2015	82
Figure 64 : Évolution du nombre et du montant des dépenses fiscales relatives à la TVA (2001-2015)	83
Figure 65 : Dépenses fiscales de TVA par nature en 2015	84
Figure 66 : Rattachement des dépenses fiscales de TVA aux missions de la LFI 2015	86
Figure 67 : Principales mesures de taux réduits qui ne sont pas assimilées à des dépenses fiscales et évaluation.....	89
Figure 68 : Principales mesures sectorielles d'exonérations de TVA non classées en dépenses fiscales.....	90
Figure 69 : Synthèse des mesures dérogatoires relatives à la TVA.....	94
Figure 70 : Évaluation de l'efficacité des dépenses fiscales de TVA	95
Figure 71 : Poids des dépenses fiscales relatives à la TVA en part de recette nette et en part de PIB	97
Figure 72 : Les dépenses fiscales de TVA au Royaume-Uni, en Italie, en Espagne et en France au regard de la structure et du poids de la TVA dans l'économie.....	99
Figure 73 : De la recette brute à la recette nette de TVA	100
Figure 74 : Progression comparée de la recette nette et des remboursements et dégrèvements de TVA (base 1991)	101
Figure 75 : Évolution des remboursements de crédits de TVA et exportations	102
Figure 76 : Synthèse des indicateurs de potentiel de rendement de la TVA	105
Figure 77 : Réalisation et prévision du <i>VAT gap</i> au Royaume-Uni	109
Figure 78 : Écart de TVA « subi » en France selon CASE et la Commission européenne (2005-2013)	110
Figure 79 : Comparaison des évaluations de l'écart de TVA « subi » (<i>VAT gap</i>) en 2013	110
Figure 80 : Évolution de l'écart de TVA « subi » (en % de la recette théorique de TVA).....	111
Figure 81 : Écart de TVA « subi » en 2013 (en % de la recette théorique de TVA).....	112
Figure 82 : Évolution du ratio de rendement de TVA (VRR) de la France	113
Figure 83 : Ratio de rendement de TVA (VRR) dans l'OCDE (2012).....	114
Figure 84 : Évaluation du rendement potentiel total de la TVA	115
Figure 85 : <i>Policy gap</i> et <i>VAT gap</i> dans l'Union européenne (moyenne 2009-2012)	116
Figure 86 : Recommandations du Conseil dans le cadre du semestre européen tendant à élargir l'assiette de la TVA.....	117

Figure 87 : Évaluation du rendement supplémentaire de TVA lié à une suppression de l'ensemble des taux réduits.....	118
Figure 88 : Incidences macroéconomiques à horizon 2020 d'une suppression des taux réduits en France et d'une augmentation de 3,5 points du taux moyen pondéré de TVA (en % d'écart au scénario tendanciel).....	119
Figure 89 : Évaluation de la structure de TVA liée à la suppression de l'ensemble des taux réduits à rendement constant	120
Figure 90 : Incidences macroéconomiques d'une suppression des taux réduits en France à rendement constant et sans augmentation du taux de prélèvements obligatoires (en % d'écart au scénario tendanciel)	121
Figure 91 : Évaluation de la structure de TVA liée à l'intégration de l'assiette du taux intermédiaire dans l'assiette du taux normal	122
Figure 92 : Évaluation de la structure de TVA liée au relèvement du taux normal de TVA au niveau de la moyenne européenne (21,8 %).....	122
Figure 93 : Évaluation de la structure de la TVA liée à l'alignement sur le taux moyen pondéré moyen européen.....	123
Figure 94 : Évaluation de la suppression des dépenses fiscales de TVA peu ou pas efficaces	124
Figure 95 : Évaluation des dispositifs de franchise en base de TVA	127
Figure 96 : Plafond de la franchise en base dans l'Union européenne en 2015	128

ANNEXE N° 2

LISTE DES PERSONNES RENCONTREES OU INTERROGEEES

Cour des comptes

- M. François Ecalte, conseiller maître
- M. Vianney Bourquard, conseiller référendaire
- M. Fabrice Malcor, rapporteur
- M. Louis-Paul Pelé, rapporteur

Ministère des finances et des comptes publics

Direction générale du trésor

- M. Antoine Deruennes, sous-directeur des finances publiques
- M. Clément Schaff, chef du bureau FiPu3
- Mme Charlotte Geay, adjointe au chef du bureau FiPu3
- Mme Marie Chanchole, chef du bureau des prévisions des prélèvements obligatoires et de la fiscalité des entreprises

Direction du budget

- M. Nicolas Hengy, chef du bureau des recettes (1BR)
- Mme Béatrice Boutchenik, adjointe au chef du bureau des recettes (1BR)
- M. Fabrice Perrin, chef du bureau des comptes sociaux (6BCS)

Direction de la législation fiscale

- M. Guillaume Appéré, sous-directeur D
- M. Gilles Tauzin, chef du bureau D2
- M. Vincent Petit, bureau D1
- M. Grégoire Deyirmendjian, chef du bureau A

Direction générale des finances publiques

- Mme Catherine Brigant, sous-directrice GF3
- Mme Lorraine Aeberhadt, chef du bureau GF3C
- M. Christophe Despons, bureau GF3C
- Mme Hélène Cousin, bureau SPIB1

Ministère des outre-mer

Délégation générale aux outre-mer

- M. Marc Del Grande, sous-directeur des politiques publiques

Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)

- Mme Corinne Prost, chef du département des études économiques
- M. Quentin Lafféter, département des études économiques

ANNEXE N° 3

BIBLIOGRAPHIE

Documents généraux

Projets de lois de finances et leurs annexes, lois de finances initiales, lois de finances rectificatives, lois de règlement.

Données issues des bases de données de l'INSEE, d'Eurostat et de l'OCDE.

Code général des impôts

Bulletin officiel des finances publiques

Conseil des impôts, VI^e rapport au Président de la République sur *La taxe sur la valeur ajoutée*, 1983.

Conseil des impôts, XIX^e rapport au Président de la République sur *La taxe sur la valeur ajoutée*, 2001.

Christophe POURREAU, *Le cadre juridique de la taxe sur la valeur ajoutée. Rapport particulier n° 1 du Conseil des prélèvements obligatoires*, mars 2015.

Béatrice BOUTCHENIK, *Les effets redistributifs de la taxe sur la valeur ajoutée. Rapport particulier n° 2 du Conseil des prélèvements obligatoires*, avril 2015.

Charlotte GEAY, *L'incidence économique de la TVA. Rapport particulier n° 3 du Conseil des prélèvements obligatoires*, mai 2015.

Camille HÉRODY et Grégoire TIROT, *La TVA comme instrument de politique économique. Rapport particulier n° 4 du Conseil des prélèvements obligatoires*, juin 2015.

Jérôme DIAN, *La gestion de l'impôt et la fraude à la TVA. Rapport particulier n° 5 du Conseil des prélèvements obligatoires*, juin 2015.

Eurostat, *Taxation trends in the European Union 2014*, 2015

OCDE, *Consumption tax trends*, 2014.

Bibliographie de la 1^{re} partie

Cour des comptes, *La sécurité sociale 2012*, chapitre V, Le financement de la sécurité sociale par l'impôt

Cour des comptes, *Note d'analyse de l'exécution budgétaire du compte de concours financier Avances aux organismes de sécurité sociale en 2013*, annexe au *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État 2013*.

Cour des comptes, *Note d'analyse de l'exécution budgétaire du compte de concours financier Avances aux organismes de sécurité sociale en 2014*, annexe au *Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État 2014*.

Jean-Alain ANDRIVON, « La taxe sur la valeur ajoutée dans l'Union européenne », *Trésor-Eco*, n° 148, mai 2015.

Eric BESSON, *Rapport sur la TVA sociale*, Secrétariat d'état chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, septembre 2007.

ERNST & YOUNG, *Indirect tax in 2015. A review of global indirect tax developments and issues*, 2015.

Bibliographie de la 2^e partie

Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire : pour un réexamen des dépenses fiscales*, XXI^e rapport, septembre 2003.

Cour des comptes, *La mise en œuvre du plan de relance de l'économie française*, juillet 2010.

Cour des comptes, *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, 2011.

Cour des comptes, « Les dépenses fiscales », insertion au *Rapport public annuel 2011*.

Cour des comptes, *Notes d'analyse de l'exécution budgétaires – Recettes fiscales de l'État*. Annexes aux Rapports sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État (exercices 2010 à 2014).

Cour des comptes, « Les défiscalisations « Girardin » en faveur de l'outre-mer », Insertion au *Rapport public annuel 2012*.

Cour des comptes, *La gestion et le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée*, février 2012.

Cour des comptes, *Référé n° 68282 du 16 décembre 2013 sur les prévisions de recettes fiscales de l'État* adressé au ministre de l'Économie et des Finances

Henri GUILLAUME (dir.), *Rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales*, juin 2011, 126 p. + annexes, en particulier l'annexe J qui analyse les principales dépenses fiscales relatives à la TVA.

Inspection générale des Finances, *Mission d'évaluation approfondie des dépenses fiscales et sociales spécifiques à l'outre-mer*, 2011.

Inspection générale des Finances, Inspection générale de l'administration (Franck AVICE, Anne BOLLINET, Philippe CANNARD), *Rapport sur la TVA non perçue récupérable*, juillet 2007.

Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer, des Collectivités territoriales et de l'Immigration, *Évaluation de l'impact de l'octroi de mer dans les DOM*, mai 2012, 112 p. (rapport non public).

Didier MIGAUD, Gilles CARREZ, Jean-Pierre BRARD, Jérôme CAHUZAC, Charles de COURSON, Gaël YANNO, *Rapport d'information sur les dépenses fiscales*, Assemblée nationale, Commission des finances, de l'économie générale et du plan, 2008, 278 p.

Rapport d'information de la délégation aux outre-mer de l'Assemblée nationale de février 2013 sur *L'octroi de mer*.

Ministère des outre-mer, *Étude d'impact du projet de loi modifiant la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer*.

INSEE, « L'évaluation macroéconomique de l'économie non observée. Fiche méthodologique de la base 2010 des comptes nationaux », mai 2014

Quentin LAFFÉTER et Mathilde PAK, « Élasticités des recettes fiscales au cycle économique : étude de trois impôts sur la période 1979-2013 », INSEE, Direction des études et synthèses économique, document de travail, 2015.

OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, OCDE, 2010, 251 p.

Olivier PASSET, *Concurrence fiscale en Europe : la relance des hostilités*, Etudes Xerfi, décembre 2013

Miguel PECHO TRIGUEROS, « Gastos tributarios en América latina : 2008-2012 », *Centro interamericano de administraciones tributarias, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias*, Documento de Trabajo n° 2-2014, mars 2014, 19 p.

Justin TYSON, « Reforming tax expenditures in Italy : what, why, and how ? », *IMF working paper*, Fonds monétaire international, 2014, 15 p.

Commission européenne, « A wind of change ? Reforms of tax systems since the launch of Europe 2020 », *Taxation papers, working paper n° 49*, 2014.

HM Treasury, « Estimated costs of the principal tax expenditure and structural reliefs, 2013-2014 and 2014-2015 (2015).

Ministerio de Hacienda, *Proyecto de Presupuestos generales del estado, Memoria de beneficios fiscales para 2015*, 2014.

Sweden Ministry of Finance, « Measuring and evaluating tax expenditures : the experience of Sweden », *ECFIN taxation workshop*, Brussels, 2013

Bibliographie de la 3^e partie

Cour des comptes européenne, *Rapport spécial n° 6/98 relatif au bilan du système des ressources fondées sur la TVA et le PNB*, 1998.

RECKON, « Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States », European Commission, DG Taxation and Customs Union, 2009.

CASE – CPB Netherlands, « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member states » commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2013.

CASE – CPB Netherlands, “2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States”, commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2014.

CASE – CPB Netherlands, “Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 report”, commissioned by the European Commission (DG TAXUD), 2015.

Office for budget responsibility, *Economic and fiscal outlook presented to Parliament by the Economic secretary to the Treasury*, mars 2015.

Fabrizio BORSELLI, Salvatore CHIRI et Ettore ROMAGNANO, « Patterns of reduced rates in the European Union », *International VAT monitor*, janvier-février 2012.

James ALM et Asmaa EL-GANAINY, “Value-added taxation and consumption”, *International Tax and Public Finance*, février 2013.

Gyorgy GYOMAI et Peter VAN DE VEN, « The non-observed economy in the system of national accounts », OCDE, *Statistics brief*, juin 2014.

Michael KEEN, “The anatomy of the VAT”, IMF working paper, 2013.

Caroline KLEIN, Olivier SIMON, « Le modèle MÉSANGE réestimé en base 2000 », INSEE, Direction des études et synthèses économiques, Document de travail, 2010.

Alexandre MATHIS, “VAT indicators”, European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union, Working paper n° 2 /2004.

Friedrich SCHNEIDER, « Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2013 : a further decline », avril 2013.

Commission européenne, « A wind of change ? Reforms of tax systems since the launch of Europe 2020 », Taxation papers, working paper n° 49, 2014.

Ambassade de France au Chili, service économique, « Le système fiscal chilien », avril 2014.

Institute for advanced studies / CPB Netherlands, « A study on the economic effects of the current VAT rates structure », Final report, TAXUD/2012/DU/323, 2013.

ANNEXE N° 4

PRINCIPALES EVOLUTIONS RECENTES EN MATIERE DE TVA DANS UNE SELECTION DE PAYS

Nota : l'essentiel des données par pays résulte de *Taxation trends in the European Union*, édition 2014. Les informations pour certains pays ont été complétées grâce aux éléments communiqués par la direction de la législation fiscale.

ALLEMAGNE

La part des taxes sur la consommation dans le PIB (10,8 %) est légèrement inférieure à la moyenne européenne (11,2 %). Le taux de taxation implicite de la consommation est dans la moyenne européenne (19,8 %), après avoir fortement progressé en 2007 à la suite de l'augmentation du taux de TVA de 3 points au 1^{er} janvier 2007.

Le taux normal de TVA est de 19 %. Le taux réduit de 7 % est appliqué à certains produits, comme la nourriture de base, les transports publics, les livres, les hôtels et les pensions. Peu de services sont exemptés de TVA, comme les locations ou les services médicaux.

AUTRICHE

La taxation de la consommation représente 11,9 % du PIB, soit un niveau proche de la moyenne européenne (11,2 %). Le taux implicite de taxation de la consommation atteint 21,3 % en 2011, légèrement au-dessus de la moyenne européenne 19,9 %.

La TVA a été instaurée en 1973 en Autriche. Le taux normal de TVA est de 20 % et n'a fait l'objet d'aucune majoration à fin de consolidation budgétaire. Un taux réduit de 10 % s'applique sur la nourriture de base, les livres, les journaux, le transport public, sur les loyers et, depuis 2009, sur les produits pharmaceutiques. Un taux « parking » de 12 % s'applique aux ventes directes de vin par le producteur.

BELGIQUE

La taxation de la consommation s'élève à 10,8 % du PIB en 2012, soit un niveau inférieur à la moyenne européenne de 11,2 %. Cependant le taux implicite de taxation de la consommation (21,1 %) est supérieur à la moyenne européenne, traduisant une faible part de la consommation dans le PIB, mais est demeuré relativement stable depuis le début de la crise.

La TVA a été instaurée en 1971 et représente 7,2 % du PIB, très légèrement supérieure à la moyenne européenne (7,1 % du PIB).

Il existe quatre taux de TVA. Le taux normal est inchangé depuis 1996 à 21 %. Le taux réduit de 6 % s'applique au logement social, à la rénovation des logements anciens, aux nuitées d'hôtel, à la nourriture, à l'eau eux produits pharmaceutiques, aux animaux, aux événements sportifs, à l'art, aux publications et à de nombreux services intensifs en main

d'œuvre. Depuis avril 2014, ce taux réduit de 6 % s'applique également à la fourniture d'électricité.

Un second taux réduit de 12 % s'applique sur un nombre limité de transactions et, depuis janvier 2010, à la restauration sur place et à emporter. Un taux zéro est appliqué aux journaux et à certains hebdomadaires.

Les exemptions bénéficiant aux notaires et aux huissiers ont été supprimés au 1^{er} janvier 2012. De même, plusieurs services ont été soumis au taux normal de 21 % au 1^{er} janvier 2012 ; les services juridiques y sont également soumis depuis le 1^{er} janvier 2014.

BULGARIE

Les taxes sur la consommation atteignent un niveau élevé de 14,9 % du PIB en 2012, mais restent inférieures de 2,3 points à leur niveau de 2008. Ceci est principalement dû au haut niveau de consommation finale dans le PIB.

La croissance du taux implicite de taxation de la consommation (21,5 %) est principalement due à la hausse continue des tarifs d'accise et, dans une moindre mesure, à l'abaissement du seuil d'assujettissement à la TVA.

La TVA a été instaurée en Bulgarie en 1994. Le taux normal s'élève à 20 %, et le taux réduit à 9 % et s'applique uniquement aux nuitées d'hôtel.

CROATIE

En 2012, le taux implicite de taxation de la consommation s'élève à 29,1 %, soit le niveau le plus élevé après le Danemark et près de 10 points au-dessus de la moyenne européenne (19,9 %). Ce niveau est en légère décroissance, puisqu'il atteignait 30,1 % en 2004.

Ce taux très élevé peut s'expliquer par le niveau élevé du taux normal de TVA (25 % depuis 2012) qui s'applique sur une assiette très large. L'effet de la hausse de 2 points en 2012 a en effet eu une incidence nette sur le taux implicite de taxation qui est passé de 27,9 % en 2011 à 29,1 % en 2012.

Le taux normal de TVA a augmenté de deux points (à 25 %) au 1^{er} janvier 2012. Au 1^{er} janvier 2013, le taux zéro qui s'appliquait au pain, au lait et aux substituts au lait maternel, à certains produits pharmaceutiques, aux services médicaux, aux livres (y compris livres électroniques a été supprimé et remplacé par un taux super réduit de 5 %.

Le taux intermédiaire, qui a été relevé de 10 à 13 % en décembre 2013, s'applique à certains produits alimentaires, à l'eau, à certains journaux et magazines, aux restaurants et aux nuitées d'hôtel.

CHYPRE

Les taxes sur la consommation représentent 13 % du PIB, soit à un niveau supérieur à la moyenne européenne (11,2 %). Ceci est essentiellement dû à la forte proportion de la consommation dans l'économie chypriote, mais également à une stratégie de consolidation fiscale orientée vers la taxation de la consommation.

Le taux implicite de taxation de la consommation a commencé à baisser en 2008, pour atteindre 17,6 % en 2012, à un niveau inférieur à la moyenne européenne (19,9 %).

Les taux normaux et réduits de TVA ont été relevés de 1 point le 13 janvier 2014, pour atteindre respectivement 19 % et 9 %. Certains produits sont exemptés (transmission de propriété immobilière, culture, sport, banque, assurance, services médicaux et hospitaliers)

et d'autres sont soumis à un taux zéro, comme les fournitures de marchandises et des services aux navires maritimes, le transport international.

Depuis 2011 la fourniture de produits alimentaires et des médicaments, auparavant exemptées, de même que les dépenses pour résidence principale, sont soumis à un taux de TVA de 5 %. Le taux de 9 % s'applique à la restauration et aux nuitées d'hôtel.

DANEMARK

Le taux implicite de taxation de la consommation est le plus élevé d'Europe à 30,9 % (moyenne européenne : 19,9 %). Il est néanmoins en retrait, après avoir atteint 34,2 % en 2006. Ce très haut niveau de taxation de la consommation s'explique par un taux de TVA élevé (25 %) et par l'absence de taux réduit.

La TVA a été instaurée en 1967 au Danemark. Le taux de TVA est fixé à 25 % depuis le 1^{er} janvier 1992. Depuis 2011, les cessions immobilières, l'administration des biens et les agences de voyage sont désormais taxés. Seuls les journaux sont soumis au taux zéro.

Certaines activités (secteur social et médico-social, éducation, sport, culture, propriétés, assurance, secteur financier, jeu, poste, transports de passagers) sont exemptées, mais la plupart sont soumises à la taxe sur les salaires à des taux divers allant de 3,54 % (journaux) à 11,4 % (secteur financier).

Le budget 2014 modifie les conditions de paiement et de remboursement des crédits de TVA, et augmente le droit à déduction de 50 à 75 % pour les nuitées d'hôtel.

ESPAGNE

Après avoir atteint 10 % du PIB en 2005, la fiscalité de la consommation ne représente plus que 8,6 % du PIB en 2012, après avoir baissé jusqu'à 7,3 % en 2009. Il s'agit du niveau le plus faible de taxation de la consommation au sein de l'Union européenne.

Le taux implicite de taxation de la consommation, qui avait atteint 14,8 % en 2010, s'élève à 14 % en 2012 et continue à être le plus faible au sein de l'Union européenne.

La TVA a été instaurée en 1986 en Espagne. Le taux normal a été relevé de 5 points au total depuis le début de la crise, dont 2 points au 1^{er} juillet 2010 (de 16 à 18 %) et 3 points au 1^{er} septembre 2012 (de 18 % à 21 %). Le taux réduit a également été majoré de 3 points pour atteindre 10 % depuis le 1^{er} septembre 2012. Les taux réduits de 10 % et de 4 % s'appliquent à certaines catégories de biens et services.

Différentes mesures, applicables depuis le 1^{er} janvier 2015, ont été adoptées : application du taux réduit pour les fleurs ornementales et les produits végétaux, suppression de l'exonération dont bénéficiaient auparavant les services en matière financière fournis par les notaires, extension de l'exonération dont bénéficient les activités éducatives à la garde d'enfants (comprenant les heures de garde après l'école).

ESTONIE

Le taux de taxation de la consommation est de 13,6 % du PIB en 2012. Le taux implicite de taxation de la consommation a légèrement progressé entre 2010 et 2012 pour atteindre 26 %. Cette augmentation résulte principalement de la stratégie du gouvernement estonien de basculement de la fiscalité du travail vers la consommation, en particulier vers les accises.

Le taux normal de TVA a été augmenté de 2 points en juillet 2009 pour atteindre 20 %. De même, le taux réduit est passé de 5 à 9 %, et le taux réduit pour certains produits

(équipements médicaux, chauffage collectif) supprimé. Le taux réduit s'applique à une liste limitée de produits (livres, périodiques, logement et services médicaux).

FINLANDE

La structure fiscale finlandaise tend à imposer plus fortement la consommation (32,4 %) et le travail que le capital en comparaison de la moyenne européenne. Le taux implicite de taxation de la consommation atteint 26,4 % en 2012, au 6^e rang le plus élevé dans l'Union européenne.

Depuis le 1^{er} janvier 2013, la Finlande remodèle son système fiscal à des fins de consolidation budgétaire. Ainsi, chacun des trois taux de TVA a été relevé de 1 point.

Le taux normal s'élève à 24 %. Le taux réduit de 14 % est appliqué sur la nourriture et la restauration. Le taux réduit de 10 % est appliqué notamment sur les hôtels, la médecine, les livres, les journaux et les entrées aux manifestations culturelles.

GRECE

En 2012, le niveau de taux implicite de taxation de la consommation est de 16,2 %, très largement inférieur à la moyenne européenne de 3,7 points (19,9 %) et au 2^e niveau le plus faible après l'Espagne (14 %). La hausse généralisée de la TVA et des accises depuis 2010 a renversé la tendance au déclin de la taxation de la consommation depuis 2008.

Le taux normal de TVA est de 23 %, depuis l'augmentation de 4 points en 2009, et le taux réduit est de 13 % depuis janvier 2011 (9 % en 2009). Un taux de 6,5 % (précédemment de 4,5 %, puis de 5,5 %) s'applique aux nuitées d'hôtel, aux journaux, aux périodiques, aux livres, aux produits médicaux. La restauration, qui était taxée au taux normal de 23 %, est imposée au taux réduit de 13 % depuis le 1^{er} août 2013. Pour les régions du Dodécanèse, des Cyclades et des îles orientales de la mer Egée, les taux sont réduits de 30 %.

HONGRIE

Le taux implicite d'imposition de la consommation atteint 28,1 % en 2012, au 4^e rang des taux les plus élevés dans l'Union européenne. La hausse de taux normal de TVA à 27 % en 2012 a contribué à accroître la part de la fiscalité indirecte dans l'ensemble des revenus fiscaux à 47,1 %. La TVA représente 9,4 % du PIB.

La TVA a été instaurée en 1988 en Hongrie. Le taux normal de TVA a été progressivement très fortement relevé, passant de 20 % à 25 % en 2009 et à 27 % en 2012. Certains produits comme le lait et les produits laitiers, le pain, le logement demeurent soumis à un taux réduit de 18 %, tandis que le chauffage urbain a été ramené de 18 % à 5 % en 2010.

Le taux réduit de 5 % s'applique notamment aux services médicaux et au matériel médical, aux livres et aux journaux.

Plusieurs réformes du système de collecte de la TVA destinée à lutter contre la fraude ont été introduites en 2013.

IRLANDE

La structure fiscale de l'Irlande s'écarte de la moyenne européenne, en imposant plus la consommation (34,8 %) et le capital (22,5 %), et moins le travail (42,7 %).

Les taxes sur la consommation représentent 10 % du PIB, à un niveau inférieur à la moyenne européenne (11,2 %). Ce taux a connu une baisse continue depuis 1995, que les conséquences de la crise a contribué à accentuer.

La TVA a été instaurée en 1972 en Irlande. Le taux normal de TVA a été relevé de 2 points au 1^{er} janvier 2012 pour atteindre 23 %. Le taux réduit de 13,5 % n'a pas été modifié et s'applique notamment aux travaux, à l'énergie domestique. Le second taux réduit s'applique à plusieurs activités dans le tourisme. Enfin, un taux à taux zéro s'applique à la nourriture de base, à la médecine orale, aux vêtements et chaussures d'enfant et aux livres. Il existe également des taux spécifiques pour certaines activités agricoles.

ITALIE

La part de la TVA (6,1 %) dans le PIB, de même que le taux implicite de taxation de la consommation (17,7 %) sont parmi les plus faibles de l'Union européenne. Ceci résulte d'un régime favorable de la TVA sur le logement.

Dans une logique de consolidation budgétaire, le taux normal de TVA a été relevé d'un point en septembre 2011, puis d'un point supplémentaire en octobre 2013, pour atteindre 22 %. Le taux réduit de 10 % s'applique au logement non luxueux, à certains produits alimentaires, à l'électricité, à l'huile minérale, à la médecine et aux spectacles artistiques.

Un taux super réduit de 4 % est appliqué aux produits alimentaires, aux journaux et au logement à usage de résidence principale.

La fourniture des livres numériques ou électroniques « e-books » est soumise au taux réduit de TVA (4 %) depuis le 1^{er} janvier 2015 au lieu d'être assujettie au taux normal (22 %).

L'Italie envisage de relever progressivement le taux normal de TVA à 25 % d'ici 2017.

LETTONIE

Le système fiscal letton se caractérise par la forte place de la fiscalité indirecte (42,2 %, soit 7,7 points au-dessus de la moyenne européenne) et de la TVA qui en représente plus de 61 %.

La fiscalité de la consommation dans le PIB (10,7 %) est néanmoins parmi les plus faibles d'Europe, et la TVA en représente la principale composante (66 %). Après avoir augmenté entre 2003 et 2005, le taux implicite de taxation de la consommation demeure assez faible depuis malgré la hausse de 3 points du taux normal et de 5 points du taux réduit.

Le taux normal de TVA a été abaissé de 1 point au 1^{er} juillet 2012 (pour atteindre 21 %), après avoir augmenté de 3 points en 2009 (de 18 % à 21 %) et de 1 point en 2011.

Le taux réduit de 12 % a une assiette limitée aux produits, biens et services médicaux, aux produits pour les enfants, aux transports intérieurs, aux livres, à la presse, au chauffage résidentiel et à l'hébergement.

LITUANIE

La fiscalité de la consommation est faible, représentant 10,8 % du PIB en 2012. De même, le niveau de taxation implicite de la consommation est de 17,4 %.

Néanmoins, en 2013, plusieurs taux réduits de TVA ont été introduits ou prolongés, et le niveau des accises augmenté.

Le taux normal de TVA est fixé à 21 % depuis le 1^{er} septembre 2009 (il avait été augmenté de 18 % à 19 % au 1^{er} janvier 2009), et les PME en sont exemptées en dessous du seuil de 45 000 €.

Il existe deux taux réduits. Le taux de 9 % s'applique aux livres, aux périodiques, au chauffage résidentiel, au transport routier de passagers et au logement. Le taux réduit de 5 % s'applique aux prestations pour les handicapés et aux médicaments remboursés.

Depuis le 1^{er} janvier 2015, les services d'hébergement et de restauration sont soumis au taux réduit de 9 %. Le taux normal (21 %) était applicable auparavant.

LUXEMBOURG

La part de la fiscalité de la consommation dans le PIB (11 %) est très légèrement en deçà de la moyenne européenne. Le taux implicite de taxation de la consommation est d'un niveau élevé à 28,9 %, ce qui est fortement lié au degré d'ouverture de l'économie luxembourgeoise à la consommation des non-résidents.

Le budget 2015 a procédé à l'augmentation de 2 points pour trois des quatre taux de TVA applicables de manière à compenser les pertes de recettes de TVA issues du commerce électronique.

Le taux normal atteint donc 17 %. Le taux intermédiaire de 14 % (12 % en 2014) s'applique à certains vins, carburants, combustibles solides et liquides, bois de chauffage. Le taux réduit de 8 % (6 % en 2014) s'applique au gaz, à l'électricité, aux fleurs, aux activités intensives en main d'œuvre, à la coiffure et au nettoyage de fenêtres. Le taux super réduit de 3 % (taux inchangé au 1^{er} janvier 2015) s'applique à la nourriture, aux boissons, aux journaux, aux périodiques, aux livres, au transport de passager, aux entrées des biens culturels et des parcs. Enfin, certains taux particuliers de 4 % et de 10 % s'appliquent à certains biens agricoles et forestiers.

Depuis 2013, le seuil d'exemption pour les PME a été relevé de 10 000 € à 25 000 €. En outre, le bénéfice du taux super réduit à 3 % pour la construction et la rénovation des logements est désormais plafonné à 50 000 €.

Le taux sur la vente de boissons alcooliques a été porté de 3 % (taux super réduit) à 17 % (taux normal) à compter du 1^{er} janvier 2015 dans les restaurants et débits de boissons. Pour les autres services (fourniture d'aliments et boissons *softs*), la TVA demeure à 3 %. En ce qui concerne les logements, le taux super-réduit de 3 % est dorénavant réservé à l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel ainsi qu'à la rénovation des logements, même ceux mis à disposition de tiers (location). Pour les investisseurs qui achètent un logement à d'autres fins que l'usage personnel (par exemple la location), le taux est porté à 17 %.

Par ailleurs, le Luxembourg a décidé, à la suite de l'arrêt de la CJUE du 5 mars 2015¹²⁹, d'abroger par une circulaire du 16 mars 2015, l'application du taux super réduit de TVA (3 %) sur la fourniture de livres numériques ou électroniques. Ils sont soumis depuis le 1^{er} mai 2015 au taux normal de TVA (17 %).

¹²⁹ Affaire C-502/13 Commission / Luxembourg.

MALTE

Le taux de prélèvements obligatoires (33,6 %) est sensiblement plus faible que la moyenne européenne. La fiscalité de la consommation en représente 13,1 % du PIB, soit 2 points au-dessus de la moyenne européenne. Ceci est principalement dû à l'augmentation du taux normal de TVA en 2004 (+ 3 points, de 15 % à 18 %), à l'élargissement de l'assiette taxable, mais également à l'augmentation des accises dans une logique d'harmonisation communautaire.

Le taux implicite de taxation de la consommation, qui a fortement progressé depuis 2000 (de 15,6 % en 2000 à 18,7 % en 2012), demeure inférieur à la moyenne européenne (19,9 %), en partie en raison de la forte contribution de la consommation dans le PIB.

La TVA a été introduite à Malte en 1995 en remplacement d'une *sales tax*. Le taux normal de TVA est de 18 % depuis 2004. Un taux réduit de 7 % s'applique sur les locations de vacances. Le taux réduit de 5 % s'applique aux activités culturelles, à l'électricité, à la confiserie, aux documents imprimés, aux accessoires médicaux, aux biens et services pour les personnes handicapées, aux services intensifs en main d'œuvre, les entrées dans les musées, expositions, concerts, théâtre. Un taux zéro s'applique à la nourriture (à l'exception de la restauration à emporter), aux produits pharmaceutiques, aux transports de passagers par bus et entre îles, ainsi qu'à certains services culturels.

Depuis le 1er janvier 2015, le taux réduit de 5 % applicable à la vente de livres concerne également les livres audio, les livres et autres produits imprimés transmis sous tout support physique comprenant les CD, DVD, clés USB (liste non exhaustive). En revanche, la vente de livres téléchargés via internet (e-books) continue à être soumise au taux normal (18 %).

PAYS-BAS

Le niveau de prélèvements obligatoires a retrouvé (39 %), en 2012 son niveau d'avant-crise, mais sa structure a changé avec le renforcement de la part de la TVA dans la fiscalité indirecte.

Après avoir progressé entre 2002 et 2008, le taux de taxation implicite de la consommation s'est replié avec la crise pour atteindre 24,5 % en 2012, soit 4,6 points au-dessus de la moyenne européenne.

Le taux normal de la TVA a été majoré de 2 points en 2012, passant de 19 % à 21 %. Le taux réduit s'élève à 6 % et s'applique notamment à la nourriture, à l'eau, aux produits pharmaceutiques, à l'art, aux événements culturels et aux publications.

POLOGNE

La fiscalité de la consommation atteint 11,8 % du PIB en 2012, et le taux implicite de taxation de la consommation 19,3 %, en retrait par rapport à la tendance haussière observée ces dernières années et qui résultait de la hausse de 1 point (de 2011 à 2016) du taux normal et du taux réduit de TVA en 2011 et de l'élargissement de la base de la TVA à la suite de l'adhésion de la Pologne à l'Union européenne.

Depuis 2011, le taux normal de TVA s'élève à 23 % (hausse temporaire de 1 point de 2011 à 2016). Le taux réduit a également été augmenté de 1 point de 7 à 8 % en 2011 et un taux réduit de 5 % a été créé en remplacement du taux super réduit de 3% qui arrivait à expiration le 31 décembre 2010.

PORTUGAL

Le système fiscal portugais est marqué par l'importance de la fiscalité indirecte, et en son sein, par la place de la taxation de la consommation qui atteint 37,4 % des recettes fiscales et 12,1 % du PIB. Le taux implicite de taxation de la consommation est cependant assez faible, à 18,1 %.

Le taux normal de TVA a été relevé de 3 points depuis le début de la crise, passant de 20 % à 21 % au 1^{er} juillet 2010, puis de 21 % à 23 % en 2011. Les taux réduits ont été également majorés de 1 point en 2010.

Le taux réduit de 6 % s'applique notamment aux produits alimentaires, à la fourniture d'eau, aux produits médicaux et pharmaceutiques. Le taux « parking » de 13 % est appliqué au vin, au matériel et intrants agricoles. Des taux spécifiques sont appliqués aux Açores et à Madère.

REPUBLIQUE TCHEQUE

Le taux de taxation de la consommation atteint 33,4 %, et le taux implicite 22,5 %, à un niveau supérieur à la moyenne européenne (19,9 %). Il a fortement cru en 2004 à la suite de la réforme de la fiscalité de la consommation précédant à l'adhésion à l'Union européenne (création de la TVA en 1993).

En 2013, les taux normaux et réduits de TVA ont été relevés de 1 point de manière temporaire (jusqu'au 31 décembre 2015), pour atteindre respectivement 21 % et 15 %.

Le taux réduit de 15 % s'applique à certains biens comme la production alimentaire et certains services.

Certains services comme les services postaux, radiodiffusion, banque, assurance, services financiers, santé et services sociaux, transferts de propriétés, jeux d'argent et loterie, éducation, sont exemptés.

Un nouveau taux réduit de 10 % sera applicable à compter du 1^{er} janvier 2016 aux produits médicaux, livres et produits alimentaires de base pour enfants (il existe déjà en République tchèque un taux réduit de 15 % applicable aux produits alimentaires et produits pharmaceutiques).

ROYAUME-UNI

Les taxes indirectes représentent 13,7 % du PIB et 38,5 % des prélèvements obligatoires en 2012. Les taxes sur la consommation atteignent 12 % du PIB, dont 7,3 % pour la TVA.

Le taux implicite de taxation de la consommation atteint 19 % en 2012, en baisse de 0,3 point par rapport à 2011, année qui avait vu le relèvement du taux normal de TVA de 17,5 % à 20 %. Ce taux est inférieur à la moyenne européenne.

Le taux normal de TVA a été majoré de 2,5 points en 2011, passant de 17,5 % à 20 %. Cependant, cette augmentation n'a pas eu pour effet d'augmenter le rendement de la TVA qui a au contraire baissé de 0,5 % en 2012.

Plusieurs taux réduits existent, notamment un taux de 5 % qui s'applique notamment au carburant et à l'électricité, aux installations d'économie d'énergie. Un taux zéro s'applique à la nourriture, aux livres, aux constructions à fin de résidence principale ou sociale, aux transports de voyageurs de plus de 10 personnes, à certains services sociaux et pour les vêtements et chaussures d'enfants.

ROUMANIE

Les taxes indirectes représentent plus de 47 % des prélèvements obligatoires en 2012, et la fiscalité sur la consommation représente 12,8 % du PIB. Le taux implicite de taxation de la consommation est supérieur de 1,1 point à la moyenne européenne et atteint 20,9 % en 2012.

Depuis le 1^{er} septembre 2013, le taux réduit de 9 % s'applique au pain et à la farine dans le but de limiter la fraude. De même les modalités de collecte de plusieurs secteurs fortement soumis à la fraude ont été réformées en 2013.

Le taux normal de TVA a été augmenté de 5 points au 1^{er} juillet 2010, passant de 19 % à 24 %. Le taux réduit de 9 % s'applique notamment aux produits pharmaceutiques, aux équipements médicaux pour les personnes handicapées, aux livres, journaux, manuels scolaires, entrées aux manifestations culturelles, au logement.

Le droit à déduction est exclu pour certains secteurs, comme les traitements médicaux, les activités éducatives et culturelles, les postes, certaines transactions bancaires et financières, d'assurance et de réassurance.

Le taux de 9 % applicable aux prestations d'hébergement concerne, à compter du 1^{er} janvier 2015, les services connexes à l'hôtellerie tels que la demi-pension, services/bars, prestations diverses.

SLOVAQUIE

La part de la fiscalité de la consommation dans le PIB en 2012 (9,5 %) est en-deçà de la moyenne européenne. De même, le taux implicite de taxation de la consommation s'établit à 16,7 % en 2012, en baisse continue depuis 2000, malgré l'unification des taux de TVA à 19 % et l'augmentation du taux normal à 20 % en 2011.

En 2007, un taux réduit de 7 % a été introduit pour la médecine, certains bien médicaux et pharmaceutiques et, depuis 2008, pour les livres. Un taux zéro s'applique à la poste, aux services médicaux et sociaux, à la culture, aux services financiers et aux fournitures pour l'immobilier.

SLOVENIE

La part de la fiscalité de la consommation dans le PIB en 2012 (14,2 %) est supérieure à la moyenne européenne et aux États membres de la zone Euro. Le taux de taxation implicite de la consommation s'établit à 23,4 % en 2012, à un niveau assez stable depuis 2012.

La TVA a été introduite en Slovénie le 1^{er} juillet 1999 en remplacement d'anciennes taxes générales sur la consommation.

Le taux normal de 22 % a été majoré de 2 points en 2013. Le taux réduit de 9,5 % (majoré de 1 point en 2013) s'applique aux livres, à la nourriture, à l'agriculture, à la pharmacie et à certains produits locaux. Le taux spécifique de 8 % s'applique à certains produits agricoles et forestiers. La taxe sur les transactions financières de 6,5 % s'applique aux services financiers exemptés de TVA.

SUEDE

Les taxes sur la consommation représentent 12,6 % du PIB, à un niveau proche de la moyenne européenne. Ce niveau est globalement stable malgré l'augmentation de la part relative de la taxation de la consommation dans les prélèvements obligatoires depuis 2000.

Le taux implicite de taxation de la consommation (26,5 %) est l'un des plus élevés d'Europe, servi par un taux de TVA très élevé (25 %).

Le taux normal de TVA est de 25 % et s'applique à environ 85 % de l'assiette taxable hors exportations.

Le taux réduit de 12 % s'applique à la nourriture et aux services liés au tourisme. Depuis 2012, ce taux de 12 % s'applique également à la restauration et aux services à emporter. Le taux réduit de 6 % s'applique aux journaux, au transport de personnes, aux télésièges, au cinéma, théâtre, cirque, concert. L'acquisition et la location immobilière, les soins médicaux, dentaires et services sociaux, l'éducation, les services bancaires et financiers, certaines activités culturelles et sportives sont exemptées. Les prescriptions médicales, l'or d'investissement, et certains services financiers comme l'assurance et la réassurance sont soumis à un taux zéro.

ANNEXE N° 5

PREVISION ET EXECUTION DES RECETTES BUDGETAIRES DE TVA (1967-2015)

	En Md€ courants à périmètre courant	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976
LFI	Prévision de recette brute	6,33	8,21	10,53	10,95	12,11	13,45	15,72	17,16	21,44	23,66
	Remboursements et dégrèvements										
	Prévision de recette nette										
	Total des recettes fiscales brutes du BG	16,48	17,70	21,05	23,54	25,77	28,51	32,17	36,29	44,34	51,00
	Total des recettes fiscales nettes du BG										
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes										
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	38,4%	46,4%	50,0%	46,5%	47,0%	47,2%	48,9%	47,3%	48,4%	46,4%
LR	Recette brute					12,45	14,44	15,64	18,70	20,83	24,90
	Remboursements et dégrèvements										
	Recette nette										
	Total des recettes fiscales brutes du BG					25,96	29,68	33,59	40,80	43,73	53,08
	Total des recettes fiscales nettes du BG										
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes										
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes					48,0%	48,7%	46,6%	45,8%	47,6%	46,9%

	En Md€ courants à périmètre courant	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986
LFI	Prévision de recette brute	27,10	30,32	33,78	38,57	45,60	53,11	58,80	63,39	67,78	71,79
	Remboursements et dégrèvements										
	Prévision de recette nette										
	Total des recettes fiscales brutes du BG	58,43	67,30	76,78	86,55	102,32	121,60	135,84	144,83	153,84	161,95
	Total des recettes fiscales nettes du BG										
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes										
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	46,4%	45,1%	44,0%	44,6%	44,6%	43,7%	43,3%	43,8%	44,1%	44,3%
LR	Recette brute	25,91	29,55	34,70	39,90	45,60	53,31	58,78	63,53	69,03	72,49
	Remboursements et dégrèvements										
	Recette nette										
	Total des recettes fiscales brutes du BG	58,66	66,58	77,64	91,02	104,56	121,90	132,35	142,73	154,67	166,45
	Total des recettes fiscales nettes du BG									139,55	
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes										
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	44,2%	44,4%	44,7%	43,8%	43,6%	43,7%	44,4%	44,5%	44,6%	43,5%

	En Md€ courants à périmètre courant	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
LFI	Prévision de recette brute	75,99	79,71	85,99	93,33	102,14	108,11	107,34	98,85	102,63	116,11
	Remboursements et dégrèvements						22,10	22,64	19,21	17,99	19,36
	Prévision de recette nette						86,01	84,70	79,64	84,64	96,75
	Total des recettes fiscales brutes du BG	170,80	179,83	195,10	210,56	228,51	237,90	237,80	222,21	232,68	250,35
	Total des recettes fiscales nettes du BG						203,64	201,40	191,23	199,08	213,60
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes						42,2%	42,1%	41,6%	42,5%	45,3%
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	44,5%	44,3%	44,1%	44,3%	44,7%	45,4%	45,1%	44,5%	44,1%	46,4%
LR	Recette brute	77,68	84,28	90,69	95,34	97,86	99,75	94,87	98,41	102,02	111,02
	Remboursements et dégrèvements					20,33	20,55	17,88	16,01	16,10	19,47
	Recette nette					77,54	79,20	76,99	82,40	85,92	91,55
	Total des recettes fiscales brutes du BG	177,15	188,76	201,45	212,67	221,49	221,62	217,94	223,37	232,31	246,98
	Total des recettes fiscales nettes du BG					187,25	184,86	184,33	191,23	198,40	207,27
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes					41,4%	42,8%	41,8%	43,1%	43,3%	44,2%
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	43,9%	44,7%	45,0%	44,8%	44,2%	45,0%	43,5%	44,1%	43,9%	45,0%

	En Md€ courants à périmètre courant	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
LFI	Prévision de recette brute	115,48	118,53	126,54	130,84	137,47	143,56	144,72	152,23	163,93	162,66
	Remboursements et dégrèvements	18,64	21,42	23,93	26,98	28,51	32,31	33,00	33,75	36,70	36,94
	Prévision de recette nette	96,84	97,10	102,61	103,86	108,97	111,25	111,72	118,49	127,23	125,73
	Total des recettes fiscales brutes du BG	250,72	263,34	280,75	286,98	304,84	313,08	311,31	320,70	340,29	326,27
	Total des recettes fiscales nettes du BG	212,71	220,77	232,33	235,78	248,82	250,37	248,75	256,49	271,77	257,73
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes	45,5%	44,0%	44,2%	44,0%	43,8%	44,4%	44,9%	46,2%	46,8%	48,8%
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	46,1%	45,0%	45,1%	45,6%	45,1%	45,9%	46,5%	47,5%	48,2%	49,9%
LR	Recette brute	115,14	123,10	128,28	133,30	136,50	138,50	142,10	155,60	162,50	166,27
	Remboursements et dégrèvements	19,70	25,25	25,98	28,50	31,34	31,00	33,09	34,60	35,90	39,18
	Recette nette	95,45	97,86	102,29	104,80	105,16	107,50	109,01	121,00	126,60	127,09
	Total des recettes fiscales brutes du BG	256,45	269,72	288,83	296,20	305,55	301,50	305,90	330,10	341,00	340,13
	Total des recettes fiscales nettes du BG	215,96	221,40	238,67	240,00	244,80	240,22	239,80	265,70	271,60	267,89
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes	44,2%	44,2%	42,9%	43,7%	43,0%	44,7%	45,5%	45,5%	46,6%	47,4%
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	44,9%	45,6%	44,4%	45,0%	44,7%	45,9%	46,5%	47,1%	47,7%	48,9%

	En Md€ courants à périmètre courant	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
LFI	Prévision de recette brute	174,79	179,38	186,31	170,99	175,30	187,32	195,74	191,55	193,28
	Remboursements et dégrèvements	41,30	44,40	53,60	45,56	44,44	49,49	54,50	52,08	50,66
	Prévision de recette nette	133,49	134,98	132,72	125,43	130,86	137,83	141,24	139,47	142,62
	Total des recettes fiscales brutes du BG	342,19	360,12	361,35	346,27	337,03	360,38	394,78	376,78	378,57
	Total des recettes fiscales nettes du BG	265,73	276,90	259,38	252,06	254,88	274,95	298,62	279,04	279,09
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes	50,2%	48,7%	51,2%	49,8%	51,3%	50,1%	47,3%	50,0%	51,1%
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	51,1%	49,8%	51,6%	49,4%	52,0%	52,0%	49,6%	50,8%	51,1%
LR	Recette brute	173,92	178,11	168,11	170,72	178,75	184,67	185,49	187,93	
	Remboursements et dégrèvements	42,41	48,26	49,67	43,43	46,87	51,26	49,23	49,58	
	Recette nette	131,51	129,85	118,45	127,29	131,88	133,40	136,26	138,35	
	Total des recettes fiscales brutes du BG	353,26	357,31	325,92	343,48	339,41	359,00	370,22	370,46	
	Total des recettes fiscales nettes du BG	272,26	265,13	214,25	253,59	255,02	268,44	284,01	274,33	
	Part de la TVA nette dans recettes fiscales nettes	48,3%	49,0%	55,3%	50,2%	51,7%	49,7%	48,0%	50,4%	
	Part de la TVA brute dans recettes fiscales brutes	49,2%	49,8%	51,6%	49,7%	52,7%	51,4%	50,1%	50,7%	

ANNEXE N° 6

TAUX DE TVA EN FRANCE (1968-2015)

Taux de TVA au 1er janvier	Taux normal	Taux majoré	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit	Commentaire
1968	14,92%	25,00%	13,00%	6,38%		
1969	23,46%	33,33%	15,65%	7,53%		Au 1er décembre 1968
1970	23,00%	33,33%	17,60%	7,50%		
1971	23,00%	33,33%	17,60%	7,50%		
1972	20,00%	33,33%	17,60%	7,00%		
1973	20,00%	33,33%	17,60%	7,00%		
1974	20,00%	33,33%	17,60%	7,00%		
1975	20,00%	33,33%	17,60%	7,00%		
1976	20,00%	33,33%	17,60%	7,00%		
1977	17,60%	33,33%	17,60%	7,00%		
1978	17,60%	33,33%	17,60%	7,00%		
1979	17,60%	33,33%	17,60%	7,00%		
1980	17,60%	33,33%	17,60%	7,00%		
1981	17,60%	33,33%	17,60%	7,00%		
1982	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	Au 1er juillet
1983	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	
1984	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	
1985	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	
1986	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	
1987	18,60%	33,33%		7,00%	5,50%	
1988	18,60%	28,00%		7,00%	5,50%	
1989	18,60%	28,00%		5,50%	2,10%	
1990	18,60%	25,00%		5,50%	2,10%	Au 1er septembre 1989
1991	18,60%	22,00%		5,50%	2,10%	
1992	18,60%			5,50%	2,10%	

Taux de TVA au 1er janvier	Taux normal	Taux majoré	Taux intermédiaire	Taux réduit	Taux super réduit	Commentaire
1993	18,60%			5,50%	2,10%	
1994	18,60%			5,50%	2,10%	
1995	20,60%			5,50%	2,10%	au 1er août
1996	20,60%			5,50%	2,10%	
1997	20,60%			5,50%	2,10%	
1998	20,60%			5,50%	2,10%	
1999	20,60%			5,50%	2,10%	
2000	19,60%			5,50%	2,10%	au 1er avril
2001	19,60%			5,50%	2,10%	
2002	19,60%			5,50%	2,10%	
2003	19,60%			5,50%	2,10%	
2004	19,60%			5,50%	2,10%	
2005	19,60%			5,50%	2,10%	
2006	19,60%			5,50%	2,10%	
2007	19,60%			5,50%	2,10%	
2008	19,60%			5,50%	2,10%	
2009	19,60%			5,50%	2,10%	
2010	19,60%			5,50%	2,10%	
2011	19,60%			5,50%	2,10%	
2012	19,60%		7,00%	5,50%	2,10%	
2013	19,60%		7,00%	5,50%	2,10%	
2014	20,00%		10,00%	5,50%	2,10%	
2015	20,00%		10,00%	5,50%	2,10%	

ANNEXE N° 7

Évaluation des dépenses fiscales et des mesures dérogatoires de TVA

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
Territorialité	700102	Exonération de TVA sur les objets d'art, de collection et d'antiquité, importés par les établissements agréés par le ministre chargé des affaires culturelles	1978	1991	Taux réduit de TVA (à 10%)	2	Taux normal à 20%	4
	710101	Exonération des transports maritimes de personnes et de marchandises dans la limite de chacun des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion	1961	1961	Taux réduit de TVA (à 10%) pour le transport de voyageurs et taux normal pour le fret (20%)	1	Taux normal à 20%	1,5
	710102	Exonération de certains produits et matières premières ainsi que des produits pétroliers dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion	1951	1969	Taux normal à 20%	180	Taux normal à 20%	180
	710103	Régime des départements de la Guadeloupe, de la	1951	1969	Taux applicables en métropole	1290	Taux normal à 20%	1870

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		Martinique et de la Réunion - taux normal à 8,5% et taux réduit à 2,1%						
	710104	Régime particulier des départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion. Déductibilité de la taxe afférente à certains produits exonérés	1953	2009	Absence de déductibilité	100	Absence de déductibilité	100
Exonérations à caractère social	720106	Exonération des associations intermédiaires conventionnées, visées à l'article L. 5132-7 du code du travail dont la gestion est désintéressée	1987	1998	Taux normal à 20%	64	Taux normal à 20%	64
	720107	Exonération des services rendus aux personnes physiques par les associations agréées en application de l'article L. 7232-1 du code du travail	1991	1991	Taux normal à 20%	575	Taux normal à 20%	575
	720108	Exonération des prestations de services et des livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfants par les établissements visés aux deux premiers alinéas de l'article L. 2324-1 du code de la santé publique et assurant l'accueil des des enfants de moins de trois ans	2007	2007	Taux normal à 20%	10	Taux normal à 20%	10

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
Autres exonérations	720201	Exonération de la partie trajet effectué à l'intérieur de l'espace maritime national pour les transports aériens ou maritimes de personnes et de marchandises en provenance ou à destination de la Corse	1978	1995	Taux réduit de TVA (à 10%) pour le transport de voyageurs et taux normal pour le fret (20%)	5	Taux normal à 20%	10
	720202	Exonération de la fourniture d'eau dans les communes de moins de 3000 habitants avec faculté de renoncer à l'exonération	1976	1996	Taux réduit de TVA à 5,5%	0	Taux normal à 20%	99
	720203	Exonération des publications des collectivités publiques et des organismes à but non lucratif	1976	1976	Taux réduit de TVA à 5,5%	1	Taux normal à 20%	4
	720206	Exonération des produits de leur pêche vendus par les marins-pêcheurs et armateurs à la pêche en mer	1934	1993	Taux réduit de TVA à 5,5%	5	Taux normal à 20%	19
Taux réduit	730203	Taux de 5,5% pour les ventes portant sur certains appareillages, ascenseurs et équipements spéciaux pour les handicapés	1987	2013	Taux normal à 20%	760	Taux normal à 20%	760
	730204	Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux terrains à bâtir achetés par des organismes d'HLM ou des personnes bénéficiaires de prêts spécifiques pour la construction de logements sociaux à usage locatif	1991	2013	Taux normal à 20%	150	Taux normal à 20%	150

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
	730205	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour la fourniture de logements dans les hôtels	1966	2012	Taux normal à 20%	680	Taux normal à 20%	680
	730206	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable à la fourniture de logement dans les terrains de camping classés	1995	2012	Taux normal à 20%	155	Taux normal à 20%	155
	730207	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 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 ainsi que pour les repas livrés par des fournisseurs extérieurs aux cantines, scolaires et universitaires notamment, qui restent exonérées de TVA	1968	2013	Taux normal à 20%	775	Taux normal à 20%	775
	730208	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les prestations de soins dispensées par les établissements thermaux autorisés	1990	2012	Taux normal à 20%	26	Taux normal à 20%	26

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
	730210	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 lorsqu'ils ne bénéficient pas du taux réduit de 5,5%, portant sur les logements sociaux et locaux assimilés suivants : - logements sociaux à usage locatif ; -logements destinés à la location-accession - logements relevant des structures d'hébergement temporaire ou d'urgence ; - logements relevant de certains établissements d'hébergement de personnes âgées ou handicapées ; - partie des locaux dédiés à l'hébergement dans les établissements d'accueil pour enfants handicapés	1998	2013	Taux normal à 20%	1430	Taux normal à 20%	1430
	730212	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux éléments constitutifs des aliments pour le bétail, aux engrais, aux amendements	1966	2013	Taux normal à 20%	28	Taux normal à 20%	28

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		calcaires et produits phytopharmaceutiques utilisables en agriculture biologique et aux matières fertilisantes ou supports de culture d'origine organique agricole						
	730213	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, autres que ceux mentionnés à l'article 278-0 ter du CGI, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans	1999	2013	Taux normal à 20%	2940	Taux normal à 20%	2940
	730214	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les services d'aide à la personne fournis à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L. 7232-1-2 du code du travail, par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L. 7232-1-1 du même code, et dont la liste est fixée par décret et taux de 5,5% pour les prestations de services exclusivement liées	1999	2013	Taux normal à 20%	170	Taux normal à 20%	170

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées et des personnes âgées dépendantes qui sont dans l'incapacité de les accomplir, fournies par des associations, des entreprises ou des organismes déclarés en application de l'article L.7232-1-1 du même code, dont la liste est fixée par décret, à titre exclusif, ou à titre non exclusif pour celles qui bénéficient d'une dérogation à la condition d'activité exclusive selon l'article L.7232-1-2 du même code						
	730215	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les travaux sylvicoles et d'exploitation forestière réalisés au profit d'exploitants agricoles	2000	2012	Taux normal à 20%	nc	Taux normal à 20%	nc
	730216	Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux logements en accession sociale à la propriété dans les quartiers en rénovation urbaine	2006	2014	Taux normal à 20%	90	Taux normal à 20%	90
	730218	Taux de 5,5% pour la fourniture par réseaux d'énergie d'origine renouvelable	2006	2013	Taux normal à 20%	40	Taux normal à 20%	40

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
	730219	Taux de 5,5% pour la fourniture de logement et de nourriture dans les établissements d'accueil des personnes âgées et handicapées, les logements-foyers mentionnés à l'article L.633-1 du code de la construction et de l'habitation et les établissements mentionnés au b du 5° et aux 8° et 10° du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles	1977	2013	Taux normal à 20%	690	Taux normal à 20%	690
	730220	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 pour les prestations de déneigement des voies publiques rattachées à un service public de voirie communale ou départementale	2008	2012	Taux normal à 20%	8	Taux normal à 20%	8
	730221	Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 applicable aux ventes à consommer sur place, à l'exception des ventes de boissons alcooliques	2009	2012	Taux normal à 20%	2490	Taux normal à 20%	2490

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
	730222	Taux de 10% de TVA applicable aux livraisons de logements neufs soit à des organismes mentionnés au 4° du 1 de l'article 207 ou soumis à contrôle, au sens du III de l'article L.430-1 du code de commerce, des organismes collecteurs agréés mentionnés au deuxième alinéa de l'article L.313-18 du code de la construction et de l'habitation, soit à des personnes morales dont le capital est détenu en totalité par des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés ou des établissements publics administratifs, qu'elles destinent à la location à usage de résidence principale dans le cadre d'une opération de construction ayant fait l'objet d'un agrément préalable entre le propriétaire ou le gestionnaire des logements et le représentant de l'État dans le département, qui précise le cadre de chaque opération et porte sur le respect des conditions prévues aux a à c de l'article 279-0 bis A du CGI	2013	2013	Taux normal à 20%	45	Taux normal à 20%	45
	730223	Taux de 5,5% pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage	2013	2013	Taux normal à 20%	1770	Taux normal à 20%	1770

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		d'habitation achevés depuis plus de deux ans ainsi que sur les travaux induits qui leur sont indissociablement liés						
	730224	Taux de 5,5 % des droits d'entrée aux réunions sportives non soumises à cet impôt sur les spectacles	2014	2014	Taux normal à 20%	Nc	Taux normal à 20%	nc
Taux particuliers	730301	Taux de 2,10 % applicable aux droits d'entrée des 140 premières représentations de certains spectacles	1970	2011	Taux réduit de 5,5% depuis 2013	60	Taux normal à 20%	315
	730302	Taux de 2,10 % applicable aux ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA	1970	2000	Taux intermédiaire de 10% depuis 2014	8	Taux normal à 20%	18
	730303	Taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins	1989	2002	Taux intermédiaire de 10% depuis 2015	2455	Taux normal à 20%	5 560
	730305	Taux de 2,10 % applicable aux publications de presse	1976	2009	Taux réduit de TVA à 5,5%	170	Taux normal à 20%	895
	730306	Taux particuliers applicables à divers produits et services consommés ou utilisés en Corse	1967	2011	Taux de TVA applicable en France continentale	235	Taux normal à 20%	420
	730307	Taux de 2,10% applicable aux ventes et apports de terrains à bâtir, aux constructions (LASM) et ventes de logements neufs à usage locatif réalisés dans le cadre	2009	2009	Taux normal de Tva de 8,5% applicable dans les DOM	40	Taux normal à 20%	110

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		d'investissements locatifs donnant lieu à défiscalisation						
Régimes particuliers	740102	Franchise en base pour les avocats et les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation dont le chiffre d'affaires n'excède pas la limite fixée au III de l'article 293 B du CGI	1990	2011	Absence de franchise de base	30	Absence de franchise de base	30
	740103	Franchise en base pour les auteurs et les interprètes des œuvres de l'esprit dont le chiffre d'affaires n'excède pas la limite fixée au III de l'article 293 B du CGI	1992	2008	Absence de franchise de base	14	Absence de franchise de base	14
	740105	Franchise en base pour les activités lucratives accessoires des associations sans but lucratif lorsque les recettes correspondantes n'excèdent pas 60 000 €	1975	2002	Absence de franchise de base	136	Absence de franchise de base	136
	740106	Déduction intégrale de la TVA par les organismes du service public de la communication audiovisuelle consécutive à la soumission de la redevance au taux de TVA de 2,10 %	1990	2008	Absence de déduction intégrale de TVA	200	Absence de déduction intégrale de TVA	200
Non classé en dépenses fiscales		Taux de 5,5% sur l'eau, les boissons non alcooliques, les produits destinés à l'alimentation humaine			néant	néant	Taux normal à 20%	19 800

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		Taux de 5,5% sur certains spectacles (théâtres, cirques et spectacles de variétés)			néant	néant	Taux normal à 20%	160
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation			néant	néant	Taux normal à 20%	280
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur le bois de chauffage, les produits de la sylviculture agglomérés destinés au chauffage et les déchets de bois destinés au chauffage			néant	néant	Taux normal à 20%	80
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les préparations magistrales, produits officinaux et médicaments ou produits pharmaceutiques non visés par l'article 281 octies (taux à 2,1%)			néant	néant	Taux normal à 20%	270
		Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 sur les ventes et apports de logements sociaux à usage locatif à l'association foncière logement lorsqu'elle a conclu une convention avec l'Etat			néant	néant	Taux normal à 20%	nc

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 sur les ventes et apports de logements à usage locatif à l'association foncière logement ou à des SCI dont cette association détient la majorité des parts, situés dans des quartiers faisant l'objet d'une convention et destinés à être occupés par des ménages dont le total des ressources n'excède pas certains plafonds.			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 sur les œuvres d'art, objets de collection ou d'antiquité			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants des services de distribution d'eau et d'assainissement			néant	néant	Taux normal à 20%	130
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les taxes, surtaxes et redevances perçues sur les usagers des réseaux d'assainissement			néant	néant	Taux normal à 20%	
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les foires, salons, jeux et manèges forains			néant	néant	Taux normal à 20%	90

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les droits d'entrée pour la visite de parcs zoologiques et botaniques, des musées, monuments et expositions culturelles			néant	néant	Taux normal à 20%	20
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les transports de voyageurs			néant	néant	Taux normal à 20%	2 100
		Taux de 5,5% à compter du 1er janvier 2014 sur les droits d'entrée dans les salles de cinéma			néant	néant	Taux normal à 20%	190
		Taux de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les abonnements souscrits pour recevoir des services de télévision			néant	néant	Taux normal à 20%	460
		Taux réduit à 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les droits perçus pour la visite de parcs à décors animés			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		taux réduit à 10% ou 5,5% à compter du 1er janvier 2014 sur les cessions de droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux réduit à 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les			néant	néant	Taux normal à 20%	90

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		prestations de collecte, de tri et de traitement des déchets						
		Taux réduit de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les rémunérations versées par les communes ou leurs groupements pour la mise en œuvre d'un contrat d'objectifs et de moyen correspondant à l'édition d'un service de télévision locale.			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux réduit de 10% à compter du 1er janvier 2014 sur les remboursements et les rémunérations versés par les communes ou leurs groupements aux exploitants assurant les prestations de balayage des caniveaux et voies publiques lorsqu'elles se rattachent au service public de voirie communale.			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les travaux de construction de logements évolutifs sociaux, financés dans les conditions prévues par arrêté interministériel en application des articles L. 301-1 et L. 301-2 du code de la construction et de l'habitation et facturés aux personnes physiques accédant directement à la propriété à			néant	néant	Taux normal à 20%	nc

	N°	Description	Date de création	Date de dernière modification	Évaluation Voies et Moyens 2015 tome II		Évaluation CPO	
					Norme fiscale de référence	Évaluation (en M€)	Norme de référence	Évaluation (en M€)
		titre de résidence principale et qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles au sens du I de l'article 257 du CGI						
		Taux réduit dans les DOM (2,1%) sur les ventes de logements évolutifs sociaux mentionnés au a du 296 ter et qui entrent dans le champ d'application du I de l'article 257, lorsque l'acquéreur bénéficie pour cette acquisition des aides de l'État dans les conditions prévues par l'arrêté			néant	néant	Taux normal à 20%	nc
		Taux réduit à 5,5% sur les livres électroniques			néant	néant	Taux normal à 20%	460
		Taux réduit à 5,5% sur les livres papier			néant	néant	Taux normal à 20%	