

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA): système commun

2007/0238(CNS) - 07/11/2007 - Document de base législatif

OBJECTIF: apporter des aménagements aux diverses dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

ACTE PROPOSÉ : Directive du Conseil.

CONTEXTE : les commentaires reçus du milieu des entreprises et des États membres ont démontré la nécessité d'apporter, sur plusieurs points, des adaptations ponctuelles à la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la directive TVA). Aucune de ces adaptations n'implique une remise en cause des grands principes contenus dans la directive TVA, et aucune de ces adaptations ne paraît suffisamment importante pour justifier à elle seule une proposition de directive autonome. C'est pourquoi, il a paru opportun de regrouper dans une seule proposition l'ensemble de ces améliorations ponctuelles qu'il semble nécessaire d'apporter à la directive TVA.

CONTENU : les aménagements proposés concernent : 1) le régime TVA applicable à la fourniture de gaz naturel, d'électricité, de chaleur et/ou de froid, 2) le traitement fiscal des entreprises communes créées en application de l'article 171 du traité CE, 3) la prise en compte de certaines conséquences liées à l'élargissement de l'Union et enfin, 4) les conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

Régime TVA applicable au gaz naturel et à l'électricité : le régime actuel de TVA concernant le gaz et de l'électricité résulte pour l'essentiel de la directive 2003/92/CE. Or, il s'est avéré qu'en raison des termes techniques utilisés dans cette directive, le nouveau régime fiscal défini par cette directive avait un champ d'application trop restreint et ne correspondant pas à la réalité économique, particulièrement en ce qui concerne le lieu d'imposition à la TVA des livraisons de gaz naturel et l'exonération de TVA des importations de gaz naturel. Par ailleurs, il s'est avéré qu'il serait opportun d'appliquer les mêmes règles à la fourniture de chaleur ou de froid par les réseaux de chaleur et/ou de froid, puisque ce secteur fonctionne de façon comparable au secteur du gaz naturel et de l'électricité.

La Commission propose d'étendre le champ d'application de la directive de 2003 aux livraisons et aux importations de gaz naturel réalisées par toutes les sortes de gazoducs ainsi qu'aux livraisons et importations réalisées au moyen de navires transporteurs de gaz naturel. Par ailleurs, il est proposé d'appliquer les mêmes règles aux livraisons et aux importations de chaleur ou de froid réalisées au moyen de réseaux de chaleur et/ou de froid. En outre, s'agissant du lieu d'imposition des prestations de services à la TVA, la proposition prévoit l'imposition dans l'État membre du preneur de toutes les prestations de services liées à la fourniture d'un accès aux réseaux d'électricité, de gaz naturel, de chaleur et/ou de froid, et pas seulement celles liées à un accès aux réseaux de distribution. Enfin, la proposition simplifie la procédure permettant aux États membres d'appliquer un taux réduit de TVA aux fournitures de gaz naturel, d'électricité et de chauffage urbain.

Régime TVA applicable aux entreprises communes : dans son article 171, le traité CE permet à la Communauté de créer des entreprises communes ou toute structure nécessaire à la bonne exécution des programmes de recherche, de développement et de démonstration communautaires. Il convient donc de définir un cadre fiscal approprié pour ce type d'entreprises.

La Commission propose de clarifier leur statut fiscal au regard de la TVA. S'agissant d'entreprises créées au niveau communautaire dans le but de soutenir les efforts communautaires dans le domaine de la recherche, il convient de tenir compte de leur caractère communautaire et du mode spécifique de leur financement. En effet, leur financement par des fonds communs, en application de l'article 185 du règlement financier, conduit à ce que la TVA sur les achats en amont (en règle générale n'ouvrant pas droit à déduction en raison de l'absence d'opérations taxables) alimenterait le budget national de certains États membres, sans que de tels effets soient justifiés. Afin d'éviter de telles conséquences, il y a lieu de traiter ces entreprises comme des organismes internationaux pour autant qu'elles soient créées par les Communautés européennes, dotées de la personnalité juridique et reçoivent effectivement des subventions à la charge de leur budget général. Il convient de préciser que l'exonération ne pourrait pas s'appliquer aux livraisons de biens et prestations de services destinées à l'usage privé des membres de ces entreprises.

Conséquences de l'élargissement : dans le cadre de leur adhésion, la Bulgarie et la Roumanie ont été autorisées à octroyer une franchise de taxe aux petites entreprises et à continuer d'appliquer une exonération de TVA aux transports internationaux de personnes. Il est donc proposé de faire figurer ces dérogations dans le texte de la directive TVA, comme tel est le cas pour les autres États membres.

Modalités d'exercice du droit à déduction pour les biens et services se rapportant à certains biens immobiliers : un des principes de base existants prévoit qu'un assujetti ne peut déduire la TVA sur les opérations réalisées en amont que dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations ouvrant droit à déduction. Dans ce contexte, la Cour de Justice des Communautés européennes a décidé qu'un assujetti a le droit d'inclure des biens, à utilisation mixte, en tout ou en partie, ou de ne pas les inclure, dans les actifs de l'activité économique qu'il exerce. Lorsqu'il choisit d'intégrer en totalité les biens en cause dans son activité économique, il a le droit de déduire la TVA supportée en amont immédiatement et en totalité, et ce que le bien soit ou non utilisé simultanément pour un usage professionnel et non-professionnel. Dans un deuxième temps, l'usage non-professionnel du bien est imposé à la TVA comme une prestation de services à titre onéreux sur la base du montant des dépenses engagées. Bien qu'en théorie chaque type de choix exercé par l'assujetti devrait aboutir à un résultat similaire, il y a lieu de constater que l'inclusion totale des biens à utilisation mixte dans le patrimoine de l'entreprise a généralement pour conséquence de créer pour celle-ci un avantage en termes de trésorerie, de sorte que l'utilisation non-professionnelle entraîne une réduction de la charge fiscale, réduction qui est susceptible d'augmenter avec la proportion de l'utilisation à des fins non-professionnelles. Ceci est particulièrement vrai pour l'immobilier.

Pour une meilleure application du principe selon lequel la déduction ne naît que dans la mesure où les biens et services concernés sont utilisés pour des besoins des opérations ouvrant droit à déduction, il est proposé de restreindre l'exercice initial de la déduction à la proportion de l'usage professionnel effectif lorsque des biens immobiliers à usage mixte sont affectés au patrimoine de l'entreprise. En même temps, un système de rectification est proposé pour prendre en compte les variations entre l'usage professionnel et privé (ou non-professionnel) de ces biens immobiliers.