Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA): traitement des bons

2012/0102(CNS) - 10/05/2012 - Document de base législatif

OBJECTIF : clarifier et harmoniser les règles régissant le traitement TVA des bons.

ACTE PROPOSÉ : Directive du Conseil.

CONTEXTE : le monde a évolué depuis que les règles communes en matière de TVA ont été adoptées en 1977 et **le recours accru aux bons** est l'un des nombreux changements qui ont transformé la manière dont les entreprises font des affaires, introduisant des difficultés qui n'ont pas été envisagées à l'époque. Ainsi, ni la Sixième directive TVA (directive 77/388/CEE du Conseil) ni Directive TVA (Directive 2006 /112/CE du Conseil) ne prévoient de règles pour le traitement des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés.

Aux fins de l'application des règles en matière de TVA, **on entend par «bon»** un instrument qui donne à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services, ou d'une ristourne ou d'un rabais dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. L'émetteur du bon s'engage à livrer les biens ou à fournir les services, à accorder une ristourne ou à octroyer un rabais.

Le bon peut se présenter sous forme matérielle ou électronique et répond en général à un objectif commercial ou promotionnel (par exemple promouvoir la livraison de biens ou la fourniture de services particuliers ou accélérer le paiement de biens ou services spécifiques). Il existe plusieurs types de bons. Certains sont émis contre paiement et peuvent être taxés soit au moment de la vente soit lors de l'échange, en fonction de l'approche retenue par l'État membre concerné. Un bon peut également être délivré gratuitement et donner à son détenteur le droit de bénéficier de biens ou de services sans autre forme de rémunération.

L'absence de règles communes a obligé les États membres à mettre au point leurs propres solutions, inévitablement non coordonnées. Les incohérences qui en résultent dans l'imposition des opérations peuvent se traduire par des **problèmes de double imposition ou de non-imposition**, mais aussi contribuer à **l'évasion fiscale** et constituer des obstacles à l'innovation des entreprises.

La **Cour de justice de l'Union européenne** a été invitée à plusieurs reprises à expliquer comment il convenait d'appliquer les directives TVA dans ces circonstances. Pour les bons, elle a fourni certaines orientations, mais a laissé d'autres problèmes en suspens. L'objectif de la proposition est de régler ces questions en clarifiant et en harmonisant les règles de la législation de l'UE en ce qui concerne le traitement TVA des bons.

ANALYSE D'IMPACT : la proposition est accompagnée d'une analyse d'impact, qui conclut que la seule façon réaliste de remédier aux lacunes recensées consiste à **moderniser la directive TVA en y introduisant de nouvelles dispositions contraignantes relatives aux bons**. Une étude réalisée par Deloitte figure en annexe de l'analyse d'impact. Elle confirme le bien-fondé économique de la présente proposition législative, notamment en ce qui concerne les conséquences réelles et potentielles des incohérences entre les États membres.

BASE JURIDIQUE : article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

CONTENU : la proposition consiste en **plusieurs modifications de la directive TVA visant à définir clairement les différents types de bons et à harmoniser leur traitement TVA**. Par cette proposition, la Commission souhaite apporter davantage de clarté. Il s'agit de couvrir les conséquences fiscales des différents types de bons au moment de leur émission, de leur distribution ou de leur échange, que ce soit dans un seul État membre ou dans le cadre d'opérations qui s'étendent à plusieurs États membres.

Les modifications envisagées se répartissent en **cinq catégories** :

1) Définition des bons aux fins de la TVA : la directive TVA doit indiquer clairement les bons qui doivent être taxés lors de leur émission et ceux qui ne doivent taxés que lors de l'échange. Les premiers sont décrits comme des «bons à usage unique» et les seconds comme des «bons à usages multiples». Cette distinction repose sur la question de savoir si les informations nécessaires à la taxation sont disponibles lors de l'émission ou si, du fait que l'utilisation finale des bons est laissée au choix du consommateur, la taxation ne peut se faire que lors de l'échange.

2) Moment de l'imposition : il est proposé d'adapter les règles actuelles concernant le moment de l' exigibilité de la taxe pour faire en sorte que les bons à usage unique (BUU) soient soumis à la TVA au moment où ils sont émis et payés.

Afin d'éviter toute confusion, il importe que la fourniture du droit inhérent à un bon et la livraison de biens ou prestation de services sous-jacente ne puissent pas être considérées comme des opérations distinctes. Les BUU sont taxés dès leur émission, de sorte que ce problème ne se posera pas.

Pour les bons qui ne sont pas taxées lors de leur émission, parce que le lieu et le niveau de taxation ne peuvent pas encore être établis, la taxe ne devrait être imputée que lors de la livraison du bien ou la prestation du service sous-jacent. Pour garantir que tel soit bien le cas, un nouvel article précise que l' émission d'un bon et la livraison de biens ou prestation de services subséquente constituent une seule et même opération aux fins de la TVA.

3) Règles concernant la distribution : une fois que la directive TVA a établi que les bons à usages multiples (BUM) doivent être taxés au moment où ils sont échangés, certaines questions concernant leur distribution doivent être réglées.

Étant donné que les chaînes de distribution des BUM peuvent s'étendre sur le territoire de plusieurs États membres, des règles communes sont nécessaires pour identifier et valoriser ce service de distribution. Un nouveau point précise que la distribution constitue une prestation de services aux fins de la directive TVA. Le calcul de la base d'imposition de prestation est couvert par un nouvel article.

Ainsi, la proposition vise à garantir que la totalité des opérations imposables associées à un BUM - la fourniture d'un service de distribution et la livraison du bien la prestation du service sous-jacent - sont décrites et imposées de façon globale, neutre et transparente.

4) Bons de réduction : des difficultés se posent dans le cas des bons de réduction lorsque la ristourne est supportée en dernier ressort par l'émetteur du bon plutôt que par l'entreprise qui procède à son échange. Afin d'éviter une complexe d'ajustements, il est proposé de considérer cette ristourne comme une prestation de services distincte effectuée par ladite entreprise en faveur de l'émetteur.

5) Autres modifications techniques ou connexes : d'autres modifications techniques de la directive TVA sont requises en vue du bon fonctionnement de ces solutions, notamment en ce qui concerne le droit à déduction (article 169), le redevable de la taxe (article 193) et d'autres obligations (article 272). Des modifications techniques sont également nécessaires au traitement correct des BUM et BUU respectivement.

INCIDENCE BUDGÉTAIRES : la proposition n’a pas d’implication sur le budget de l’Union.