



| COLOPHON

Auteur: **Équipe de projet:**

Christian Jervelund, partenaire  
Henrik Ballebye Okholm, partenaire  
Sigurd Næss-Schmidt, partenaire  
Svend Torp Jespersen, économiste en chef  
Jens Sand Kirk, économiste  
Marcin Winiarczyk, économiste  
Anna Möller, économiste  
Daniel Mekonnen Ali, analyste

Client: DG Taxud

Date: 10 janvier 2013

ISBN:

Contact: SANKT ANNÆ PLADS 13, 2<sup>e</sup> ÉTAGE | DK-1250 COPENHAGUE  
TÉL. +45 2333 1810 | FAX +45 7027 0741  
WWW.COPENHAGENECONOMICS.COM

# TABLE DES MATIERES

Préface.....	6
Résumé.....	7
Chapitre 1 Principales conclusions.....	17
1.1. Contexte et champ d'application .....	17
1.2. Traitement TVA différent des organismes publics et privés .....	18
1.3. Problèmes juridiques .....	21
1.4. Externalisation des services de soutien .....	22
1.5. Externalisation des services de base.....	24
1.6. Coûts de conformité .....	26
1.7. Modèles de solution pour la création d'une situation équitable.....	30
1.8. Recommandations .....	49

Tableau 1.1: part des services de soutien dans les dépenses du secteur public .....	23
Tableau 1.2: part des services de soutien publics et privés dans les coûts de production publics .....	23
Tableau 1.3 : services publics et administration publique modélisés pour la distorsion en amont.....	23
Tableau 1.4: les six services de base modélisés pour la distorsion en aval .....	24
Tableau 1.5: obstacles à l'externalisation perçus dans les municipalités danoises .....	26
Tableau 1.6: estimations des coûts administratifs des systèmes de taxation de la consommation .....	26
Tableau 1.7: importance des coûts administratifs des systèmes de remboursement dans 8 États membres de l'UE .....	27
Tableau 1.8: pays avec et sans système de remboursement.....	27
Tableau 1.9: récapitulatif des résultats qualitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé).....	30
Tableau 1.10: récapitulatif des résultats quantitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé) .....	32
Tableau 1.11: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé) .....	38
Tableau 1.12: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé) .....	42
Tableau 1.13: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé) .....	45
Tableau 1.14: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé) .....	47

## PREFACE

La Commission européenne a demandé à Copenhagen Economics de réaliser de nouveaux travaux afin de compléter l'étude intitulée «La TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public», TAXUD/2011/DE/334, menée par Copenhagen Economics et KPMG (rapport final du 1<sup>er</sup> mars 2011)<sup>1</sup> dans le cadre d'une analyse d'impact des règles actuellement appliquées au secteur public en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). L'objectif était de recenser différentes options pour la mise en œuvre de nouvelles règles et d'en évaluer l'incidence. Les travaux complémentaires (la présente étude) permettront de simuler l'incidence des variantes de trois options précédemment recensées, qui incluent à présent les services postaux aux fins de la modélisation.

Les trois options retenues sont les suivantes:

1. une formule de taxation intégrale selon laquelle l'imposition des prestations est subordonnée à la rémunération de ces dernières;
2. le système de remboursement;
3. la suppression des règles particulières applicables aux organismes de droit public (article 13 de la directive TVA) avec maintien de certaines exonérations accordées dans l'intérêt public.

Certaines parties des chapitres 2 et 4 du rapport sont extraites de l'étude précédente, Copenhagen Economics et KPMG AG (2011). Il se peut que ces parties ne soient pas complètement actualisées.

Cette étude, menée entre janvier 2012 et décembre 2012, a été suivie par un groupe de travail de la DG Taxud, composé d'Ingmar Beuth, Patrice Pillet, Marco Fantini et Kristina Vitkauskaitė.

---

<sup>1</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_fr.htm)

## RESUME

Dans ce chapitre, nous présenterons d'abord le contexte dans lequel l'étude a été menée et, ensuite, les conclusions.

### Contexte

La présente étude est une version étendue d'une étude précédente réalisée en 2011 par Copenhagen Economics et KPMG AG. Les nouveaux points ont été ajoutés à la demande de la DG Taxud de la Commission européenne.

L'une des principales raisons à l'origine de cette demande était la nécessité d'inclure le secteur postal dans l'étude. En 2003, la Commission européenne a présenté une proposition de modification de la sixième directive TVA<sup>2</sup> (remplacée depuis lors) concernant le traitement TVA du secteur postal, avec comme objectif la taxation des services postaux et de la vente de timbres<sup>3</sup>. À la suite de cette proposition, il a été décidé de ne pas inclure le secteur postal dans l'étude menée en 2011 par Copenhagen Economics et KPMG.

Après plusieurs années de négociations au sein du Conseil, aucun consensus ne s'étant dégagé autour de cette proposition, celui-ci a convenu, en décembre 2010, que la seule position réaliste envisageable était le statu quo. Bien qu'entre-temps, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) ait clarifié la portée de l'exonération des services postaux, la situation reste peu satisfaisante et l'option visant la suppression complète de l'exonération applicable aux services postaux doit encore être envisagée.<sup>4</sup> Toutefois, la décision d'inclure ou non les services postaux dans le champ d'application d'une nouvelle proposition éventuelle sur les services publics ne peut être prise que sur la base d'une analyse d'impact détaillée. C'est pourquoi il est à présent nécessaire d'intégrer le secteur postal dans les simulations et d'actualiser les résultats de l'étude précédente en conséquence.<sup>5</sup>

En outre, compte tenu des résultats de la consultation publique lancée en décembre 2010 concernant le livre vert sur l'avenir de la TVA<sup>6</sup> et des discussions menées en 2011 avec les États membres au sein du groupe sur l'avenir de la TVA, de nouvelles recherches sont à présent nécessaires sur la base de l'étude 2011 de Copenhagen Economics/KPMG. L'objectif est

---

<sup>2</sup> Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE), JO L 145.

<sup>3</sup> COM(2003)234.

<sup>4</sup> CJUE, arrêt du 23 avril 2009, C-357/07, TNT Post UK Ltd.

<sup>5</sup> Ce paragraphe est extrait en partie du cahier des charges du contrat de service.

<sup>6</sup> Livre vert sur l'avenir de la TVA: vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace (COM(2010)695).

d'évaluer l'incidence de certaines variantes des options mises en évidence dans le rapport final du 1<sup>er</sup> mars 2011, avant qu'une proposition législative concrète puisse être envisagée en 2013.<sup>7</sup>

Les principales raisons justifiant la présente étude sont:

- l'ajout du secteur postal, en vue de sa modélisation, aux cinq secteurs publics de base déjà modélisés dans l'étude précédente (élimination des déchets/eaux usées, éducation, services culturels, hôpitaux et radiodiffusion);
- l'analyse de certaines variantes des trois options recensées précédemment par l'étude, à savoir:
  - une formule de taxation intégrale selon laquelle l'imposition des prestations est subordonnée à la rémunération de ces dernières. Dans la première variante de cette option, les taux de TVA applicables aux services auparavant exonérés ou non imposables sont fixés au taux normal. Dans la seconde variante, les taux de TVA applicables aux services précédemment exonérés ou non imposables sont fixés au taux réduit minimum en vigueur dans chaque État membre ou à 5 % en l'absence de taux réduit. Les scénarios fondés sur une taxation intégrale sont intégrés dans le modèle en partant de l'hypothèse qu'une concurrence réelle existe entre les organismes de droit public et les organismes du secteur privé;
  - le système de remboursement. Dans la première variante, toutes les opérations exonérées ou non imposables ouvrent droit à un remboursement de la TVA acquittée en amont. Dans la seconde variante, nous partons du principe que ce remboursement n'est possible que dans les secteurs de la santé, de l'éducation, de l'administration publique et des services culturels;
  - la suppression des règles particulières applicables aux organismes de droit public (article 13 de la directive TVA) parallèlement au maintien de certaines exonérations actuelles accordées dans l'intérêt public. Dans la première variante de cette option, les services précédemment exonérés ou non imposables deviennent imposables au taux de TVA normal. Dans la seconde variante, ces services deviennent imposables au taux minimum réduit applicable dans les États membres ou à 5 % en l'absence de taux réduit. En outre, une analyse d'impact séparée a été menée pour chacun des secteurs modélisés dans cette option (gestion des déchets/eaux usées, radiodiffusion et services postaux). Cette analyse a été effectuée pour qu'une décision puisse être prise en parfaite connaissance de cause quant à la liste finale des secteurs à imposer, ce qui permettrait d'évaluer également l'incidence d'une réforme sectorielle limitée, prévoyant par exemple l'extension de la liste figurant à l'annexe I de la directive TVA.

Une amélioration méthodologique a été apportée dans la modélisation économique utilisée pour l'évaluation de l'incidence économique. Dans cette évaluation, il est tenu compte du fait que les prestations en aval ne sont imposées que si elles sont réalisées à titre onéreux. De plus, nous tenons compte du fait que les mécanismes de remboursement déjà en place dans les États membres ne couvrent pas nécessairement l'ensemble des secteurs couverts par la présente étude. Cela signifie que, dans notre modélisation, certains États membres disposant déjà d'un mécanisme de remboursement propre seront néanmoins touchés par l'introduction d'un mécanisme de remboursement si ce dernier couvre davantage de secteurs que le mécanisme déjà en place dans lesdits États membres.

---

<sup>7</sup> Ce paragraphe est extrait du cahier des charges du contrat de service.

## Conclusions

L'acte législatif européen fondamental qui établit le système commun de TVA est la directive relative au système commun de TVA (les expressions DSCF ou «directive TVA» seront utilisées indifféremment dans cette étude). Cette directive est conçue de manière à ce que la TVA ne pèse que sur la consommation finale. Lorsqu'elle est supportée au cours du processus de production et de distribution des biens et des services, la TVA devrait être déduite.

Les activités publiques et privées peuvent être taxées différemment dans les États membres. Souvent, les activités publiques sont exonérées ou non imposables, tandis que les activités privées sont imposables. Il existe cependant de nombreuses exceptions à cette «règle». Par exemple, les services hospitaliers privés ne sont pas taxés, tandis que les activités publiques de gestion des déchets sont parfois taxées et parfois pas, en fonction de circonstances propres au secteur et/ou en fonction de l'État membre concerné. Dans la plupart des cas où il existe une différence de traitement TVA entre les activités publiques et les activités privées, il y a un risque de distorsion de concurrence entre ces deux types d'activités. La distorsion entraîne une diminution de l'efficacité économique et de la prospérité.

La distorsion de concurrence se manifeste essentiellement de deux manières:

- premièrement, la distorsion peut avoir un effet en amont et inciter les entités publiques à moins externaliser les services de soutien/services administratifs, tels que les services de nettoyage, les services informatiques, la comptabilité et la gestion des ressources matérielles. La raison en est que si l'entité publique fait exécuter le service de soutien en interne par son propre personnel, aucune TVA n'est ajoutée à la valeur de ce service. Ce n'est pas le cas si l'entité publique décide de sous-traiter le même service de soutien à un prestataire privé, puisque ce prestataire ajoutera la TVA à sa facture, TVA que l'entité publique ne peut récupérer;
- deuxièmement, la distorsion peut avoir un effet en aval sous la forme d'une compétitivité plus faible des entités privées par rapport aux entités exonérées de la taxe. La raison en est que si un prestataire public exonéré et un prestataire privé non exonéré d'un service sont en concurrence sur le même marché, le prestataire public aura l'avantage de ne pas facturer de TVA à ses clients, contrairement au prestataire privé. Le prestataire public pourrait donc avoir un avantage concurrentiel sur le prestataire privé du même service (si les clients n'ont pas le droit de déduire la TVA en amont). Cela ne vaut, bien sûr, que dans le cas où des prestataires publics et privés sont réellement en concurrence.

Nous constatons que ces distorsions sont effectivement imputables à la différence de traitement TVA. Dès lors, comment les éliminer au mieux?

Plusieurs États membres, huit au total, ont déjà mis en place des systèmes de remboursement qui permettent aux entités publiques de récupérer la TVA en amont quand elles externalisent des services de soutien, ce qui permet d'éliminer la première distorsion (en amont). Inspirés par ces systèmes en place, nous avons estimé quels seraient les gains économiques potentiels si le reste des États membres de l'UE adoptaient des systèmes de remboursement ouverts aux entités publiques et privées actives dans un certain nombre de secteurs. Nous avons ainsi



obtenu un gain économique potentiel total pour l'UE de 0,02 % du produit intérieur brut (PIB), soit un peu plus de deux milliards d'euros. Ce gain est dû à une efficacité accrue de la production des services de soutien dans la mesure où les entités publiques confient une part plus importante des services produits en interne à des prestataires privés capables de produire ces services de manière plus efficace grâce, par exemple, aux économies d'échelle et à la pression concurrentielle. Le gain peut être plus important si les entités publiques commencent aussi à envisager d'externaliser d'autres services de soutien que les services de soutien «traditionnels», tels que le nettoyage et les services informatiques. La mise en place de ces systèmes de remboursement dans l'UE impliquerait pour les budgets publics un coût initial de 134 milliards d'euros, que devrait compenser une hausse des taux de TVA de quelque 18 % (et non points de pourcentage). Cependant, la plus grande partie des coûts (99 milliards d'euros) proviendrait de la récupération de la TVA en amont par les entités publiques, ce qui constitue en fait un transfert intragouvernemental et non un coût réel. Si nous nous limitons aux entités privées et aux organismes caritatifs exonérés en mesure de récupérer la TVA dans le cadre d'un système de remboursement, les coûts publics s'élèveraient à 35 milliards d'euros (soit 29 milliards d'euros pour le secteur privé et 6 milliards d'euros pour les organismes caritatifs), que devrait compenser une hausse des taux de TVA de quelque 4 % (et non points de pourcentage).

Les systèmes de remboursement n'éliminent cependant pas la seconde distorsion, en aval. En outre, nous constatons que les systèmes de remboursement peuvent impliquer des coûts de conformité plus élevés en raison des ressources administratives publiques supplémentaires requises pour administrer de tels systèmes et des coûts supplémentaires que doivent assumer les entités exonérées pour s'y conformer. Même si nous ne connaissons pas l'importance exacte des coûts de conformité des systèmes de remboursement, ceux-ci réduisent, en définitive, le gain économique initial.

Au vu des inconvénients d'un système de type «remboursement», nous recommandons d'envisager une solution de taxation intégrale. Cette solution consiste à appliquer la TVA à la production des entités publiques, tout en permettant à ces dernières de déduire entièrement leur TVA entrante. Les entités publiques et privées sont ainsi traitées de la même manière à l'égard de la TVA, ce qui permet d'éliminer les distorsions en amont et en aval.

Notre modèle économique indique un gain économique potentiel pouvant atteindre 0,34 % du PIB, soit un gain de près de 38 milliards d'euros pour une solution de taxation intégrale dans tous les États membres pour les secteurs couverts. La suppression d'une distorsion significative dans l'économie permet de mieux utiliser les ressources et ainsi de stimuler la croissance.

Comparativement au gain de 0,02 % obtenu en éliminant uniquement la première distorsion (en amont), ces chiffres sont considérables. La solution de taxation intégrale est, à bien des égards, semblable au système actuellement en place en Nouvelle-Zélande, que la littérature cite souvent comme meilleure pratique.

Le modèle de taxation intégrale pourrait entraîner une hausse des recettes de TVA de l'ensemble de l'EU-27 pour les secteurs couverts pouvant aller jusqu'à 80 milliards d'euros. Cette hausse pourrait alors être compensée par une diminution proportionnelle de quelque 10 % des taux de TVA (pour cent et non points de pourcentage). Le taux de TVA normal de l'Allemagne passerait ainsi de 19 à 17,1 %.

L'emploi dans le secteur public enregistrerait une baisse de -0,58 à -1,14 point de pourcentage, tant dans le modèle de taxation intégrale que dans le système de remboursement. Toutefois, cette perte d'emplois dans le secteur public serait intégralement compensée à moyen et long terme par la création d'emplois dans le secteur privé.

L'introduction d'un modèle de taxation intégrale entraînerait un risque important de contournement de la TVA lié à un réajustement des systèmes de budgétisation et de rémunération au sein du secteur public ou entre le secteur public et des organisations sans but lucratif. En principe, il serait possible pour les organismes publics d'éviter la TVA même dans le modèle de taxation intégrale que nous envisageons, en remplaçant les systèmes de budgétisation et de rémunération à la prestation par des subventions générales. Les prestations seraient dès lors fournies gratuitement et sortiraient donc du champ d'application de la TVA. C'est ce que nous entendons par «risque de contournement dans les organismes du secteur public». Pour faire face à ce risque au sein de l'UE, la notion de rémunération doit être revue. La rémunération d'une prestation pourrait être définie de manière très large, de façon à inclure également certaines taxes si celles-ci sont directement liées à la prestation. Par exemple, le Canada englobe dans la notion de rémunération tous les montants autres que les taxes indirectes prescrites, tels que la taxe sur les ventes au détail ou la taxe sur les produits et services (TPS). La Nouvelle-Zélande considère les taxes prélevées par les entités locales comme une forme de rémunération pour les prestations qu'elles fournissent.

Tant le modèle de taxation intégrale que le système de remboursement sont avantageux pour les petites et moyennes entreprises (PME) européennes. La plupart des PME européennes sont actives dans le secteur des services aux entreprises, au sein duquel elles exercent une concurrence non seulement entre elles mais également avec le système d'autoapprovisionnement du secteur public. La suppression dans le secteur public des dépenses liées à la TVA en amont permet de créer une situation plus équitable entre les services aux entreprises proposés par le secteur privé et l'autoapprovisionnement du secteur public. Une telle mesure contribue à renforcer la demande en faveur des services des PME et offre à ces dernières des possibilités de croissance. Cette conclusion, toutefois, n'est pas pertinente pour les secteurs dans lesquels les PME exercent actuellement des activités exonérées. Tel est le cas, par exemple, des médecins généralistes dans le secteur des soins de santé qui, dans un système de taxation intégrale, seraient soumis au paiement de la TVA.

En conclusion, une solution de taxation intégrale dans laquelle les services publics et privés sont taxés de la même manière constitue une solution d'avenir dans le sens où, quelle que soit l'évolution de la situation concurrentielle entre les entités publiques et privées, cette solution garantit automatiquement un traitement (TVA) équitable.

Les conclusions de notre analyse sont reprises dans les tableaux récapitulatifs n° 1 et 2. Le premier contient une évaluation qualitative de l'incidence des différents types de réforme. Le second présente les résultats de l'analyse quantitative obtenus à l'aide du système de modélisation de la TVA de Copenhagen Economics (CEVM).

Tableau récapitulatif n° 1: aperçu des résultats qualitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

Catégorie	Taxation intégrale (voir point 5.1 pour plus de détail)	Système de remboursement (voir point 5.2 pour plus de détail)	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public (voir point 5.3 pour plus de détail)
Distorsion de concurrence	Pas de distorsion de concurrence	Distorsions en aval	Distorsions de concurrence en amont et en aval
Barrières à l'entrée sur le marché	Non	Réduction des barrières à l'entrée sur le marché des services de soutien (services administratifs)	Non
Niveau et structure des investissements	Les investissements du secteur public seront découragés, tandis que les investissements du secteur privé augmenteront	Les investissements et l'externalisation sont encouragés	Les investissements du secteur privé sont encouragés, tandis que les investissements du secteur public sont découragés
Niveau et structure de l'emploi	Transfert du secteur public vers le secteur privé	Transfert du secteur public vers le secteur privé	Transfert du secteur public vers le secteur privé
Efficacité des services publics	Davantage d'efficacité	Davantage d'efficacité	Davantage d'efficacité
Incidence sur les recettes fiscales	Incidence positive car prélèvement de la taxe sur les prestations non imposables / exonérées du secteur public	Perte imputable au remboursement de la TVA en amont aux entités privées et organismes caritatifs	Incidence positive car prélèvement de la taxe sur les prestations non imposables / exonérées du secteur public

Catégorie	Taxation intégrale (voir point 5.1 pour plus de détail)	Système de remboursement (voir point 5.2 pour plus de détail)	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public (voir point 5.3 pour plus de détail)
Gains de prospérité	Positifs	Positifs	Positifs
Prix à la consommation	Augmentent dans un premier temps car ajout de la taxe aux prestations du secteur public	Pourraient baisser, la production du secteur public étant plus efficace et donc moins chère	Aucune incidence ou faible augmentation des prix à la consommation
Coûts de conformité	Faibles	Faibles (à moyens)	Faibles
Incidence sur les organismes caritatifs	Augmentation substantielle de la TVA versée par les organismes caritatifs, si les prestations sont fournies contre rémunération	Positive, les dépenses de TVA des organismes caritatifs étant supprimées	Pas d'incidence
Risque de contournement	Considérable	Inexistant	Considérable
Incidence sur les PME	Positive, la distorsion de concurrence entre secteurs public et privé étant supprimée	Positive, étant donné la diminution des activités de soutien réalisées dans le cadre de l'autoapprovisionnement du secteur public	Incidence positive plus réduite, l'incitation à l'autoapprovisionnement du secteur public ne disparaissant pas complètement
Comparaison avec les résultats de l'étude précédente	Retombées plus importantes du fait de l'intégration dans cette étude de la taxation intégrale du secteur postal	Retombées plus importantes étant donné la couverture de secteurs plus nombreux et de tous les organismes exonérés, qu'ils soient publics, privés ou caritatifs	Retombées plus importantes du fait de l'intégration dans cette étude de la taxation intégrale du secteur postal

Source: Copenhagen Economics sur la base du résultat de la modélisation.

Tableau récapitulatif n° 2: aperçu des résultats quantitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

Catégorie	Taxation intégrale		Système de remboursement		Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public		Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, variante 1			Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, variante 2		
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	0,34 (37,77)	0,32 (35,35)	0,02 (2,04)	0,02 (1,98)	0,01 (1,29)	0,01 (0,81)	0,00 (0,29)	0,01 (0,89)	0,00 (0,09)	0,00 (0,08)	0,01 (0,67)	0,00 (0,05)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,10	-0,07	0,00	0,00	-0,03	-0,03	-0,01	-0,02	0,00	-0,01	-0,02	0,00
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	0,04	0,07	0,00	0,00	0,02	0,02	0,00	0,01	0,00	0,01	0,02	0,00
Évolution de la part des services privés aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	2,56	2,54	3,68	3,63	0,07	0,05	0,00	0,06	0,01	0,00	0,05	0,01
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	-2,54	-2,51	-3,94	-3,87	-0,09	-0,07	-0,01	-0,07	-0,01	0,00	-0,06	-0,01
Évolution de la production	-0,68	-0,47	0,44	0,40	-0,25	-0,26	-0,06	-0,17	-0,02	-0,06	-0,19	-0,02

du secteur public, en points de pourcentage												
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en % (milliers de personnes)*	-1,14 (493,1)	-1,02 (422,2)	-0,58 (250,9)	-0,58 (249,8)	-0,17 (74,3)	-0,17 (74,9)	-0,03 (14,3)	-0,12 (53,4)	-0,02 (6,6)	-0,03 (11,6)	-0,13 (57,7)	-0,01 (5,8)
Évolution des salaires, en %	0,25	0,25	0,24	0,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	-10,44 (80,38)	-6,60 (50,82)	17,8 (-134)	17,4 (-132)	-0,49 (3,77)	0,04 (-0,31)	-0,11 (0,85)	-0,33 (2,54)	-0,05 (0,38)	0,06 (-0,46)	-0,02 (0,15)	0,00 (0,00)
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes compte tenu uniquement des organismes privés et caritatifs (milliards d'euros)	-	-	4,1 (-35)	4,1 (-35)	-	-	-	-	-	-	-	-
Répartition des pertes en recettes entre les organismes publics (pu), privés (pr) et caritatifs (ca), en milliards d'euros			Pu: 99 Pr: 29 Ca: 6	Pu: 97 Pr: 29 Ca: 6								

Remarque: la DSCT correspond à la directive TVA.

\*Les chiffres relatifs à l'emploi total dans le secteur public pour l'EU-27 concernent l'année 2010, sauf pour 12 pays: Pays-Bas (2005), France (2006), Malte (2006), Suède (2007), République tchèque (2007), Portugal (2008), Roumanie (2008), Finlande (2008), Grèce (2008), Bulgarie (2009), Hongrie (2009) et Italie (2009). La perte d'emplois dans le secteur public sera compensée à moyen et long terme par une augmentation de l'emploi dans le secteur privé.

L'emploi dans le secteur public comprend le secteur des administrations publiques, qui est la somme de trois secteurs (unités d'administration, caisses de sécurité sociale et autres institutions sans but lucratif), ainsi que des entreprises publiques. Les données pour l'Autriche, la Belgique, la Hongrie, le Portugal et la Suède correspondent uniquement à l'emploi dans le secteur des administrations publiques. Pour plus de détail, consulter <http://laborsta.ilo.org/app/v8/data/sectore.html>

Les scénarios de taxation intégrale sont présentés en partant du principe qu'il existe une concurrence réelle entre les organismes publics et les organismes du secteur privé. Les coûts de conformité dans le cadre du système de remboursement ayant été considérés comme négligeables dans les calculs, la valeur zéro a été utilisée dans la modélisation.

Source: Copenhagen Economics sur la base du résultat de la modélisation. \*OCDE, sur la base des données statistiques de l'OIT pour l'emploi dans le secteur public au sein de l'EU-27.

Au vu du tableau récapitulatif n° 2, certaines constatations méritent d'être soulignées. Tout d'abord, il convient de rappeler les gains potentiels pour le PIB de plus de 0,3 % obtenus dans le modèle de taxation intégrale par rapport, d'une part, aux 0,02 % obtenus dans un système de remboursement et, d'autre part, à la valeur proche de zéro obtenue avec la suppression de l'article 13 et le maintien d'exonérations importantes.

Ensuite, il convient de noter que l'intégration des services postaux, de l'élimination des déchets et de la radiodiffusion dans le système de remboursement n'a qu'une faible incidence sur les finances publiques. Cela peut paraître surprenant au départ. L'explication est toutefois simple: l'importance de ces trois secteurs dans l'ensemble de l'économie est faible; ils sont en grande partie déjà imposables; et, dans certains États membres, ils sont déjà partiellement couverts par des mécanismes de remboursement.

## CHAPITRE 1 PRINCIPALES CONCLUSIONS

### 1.1. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION

Ce rapport complète l'étude de Copenhagen Economics et KPMG, menée en 2011 à la demande de la DG Taxud, sur les conséquences économiques et les réformes possibles du traitement TVA du secteur public dans l'UE (y compris le traitement TVA des organismes publics et les exonérations accordées dans l'intérêt public). L'étude initiale comportait une description de plusieurs problèmes économiques dus au fait que de nombreuses activités du secteur public n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ou en sont exonérées. Cette étude initiale comprenait également une évaluation quantitative des gains économiques pour l'UE générés par différentes options envisageables en vue d'une réforme de la TVA. Cette première étude ne tenait toutefois pas compte du traitement TVA des services postaux. De plus, les différentes réformes envisagées n'englobaient pas les variantes dans lesquelles les activités précédemment non imposables ou exonérées sont soumises à des taux réduits de TVA.

Nous avons inclus dans le présent rapport l'analyse du secteur des services postaux et avons examiné les variantes de trois options de réforme différentes pour le traitement TVA du secteur public dans l'UE:

- *taxation intégrale*: le principal changement introduit par un système de taxation intégrale est une modification fondamentale de la taxation des prestations en aval. Dans le secteur public, toutes les prestations actuellement non imposables (article 13 de la directive TVA) ou exonérées (article 132 de la directive TVA) deviendraient imposables et non exonérées. Les règles particulières conférant aux États membres un pouvoir discrétionnaire (par exemple, les articles 371 et suivants de la directive TVA) seraient supprimées dès lors qu'elles concernent le secteur public. La taxation des prestations en aval ouvre la possibilité de déduire la TVA en amont en vertu de l'article 168 de la directive TVA. Seules les prestations fournies à titre onéreux et assimilées à des activités économiques au sens de l'article 9 de la directive TVA deviennent imposables. Nous envisageons deux variantes pour cette option. Dans la première, les activités précédemment non imposables ou exonérées deviennent imposables au taux de TVA normal en vigueur dans les États membres concernés. Dans la seconde, les activités deviennent imposables, soit au taux réduit minimum actuellement en vigueur dans chaque État membre (fixé à 5 % minimum), soit au taux de 5 % si l'État membre concerné n'applique pas actuellement de taux réduit de TVA (Danemark);
- *système de remboursement*: les organismes exerçant des activités non imposables ou exonérées bénéficient d'un remboursement de la part du secteur public pour les dépenses de TVA consenties sur les achats. Nous envisageons deux variantes pour cette option. Dans la première, le système de remboursement englobe l'administration publique et les industries suivantes: élimination des déchets et des eaux usées, radiodiffusion, services postaux, éducation, services culturels et soins de santé. Dans la seconde, seuls l'administration publique, l'éducation, les services culturels et les soins de santé sont couverts par le système de remboursement. Dans cette seconde variante, nous distinguons les prestataires publics, les prestataires privés à but lucratif et les organisations sans but lucratif; en d'autres termes, nous avons examiné l'importance relative de ces différents types d'opérateurs dans la TVA remboursée dans le cadre de ce système;
- *suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public*: dans la première variante, les activités qui, précédemment, n'entraient pas dans le champ



d'application deviennent imposables au taux de TVA normal en vigueur dans les États membres concernés. Dans la seconde variante, les activités deviennent imposables, soit au taux réduit minimum actuellement en vigueur dans chaque État membre (fixé à 5 % minimum), soit au taux de 5 % si l'État membre concerné n'applique pas actuellement de taux réduit de TVA (Danemark).

## 1.2. TRAITEMENT TVA DIFFÉRENT DES ORGANISMES PUBLICS ET PRIVÉS

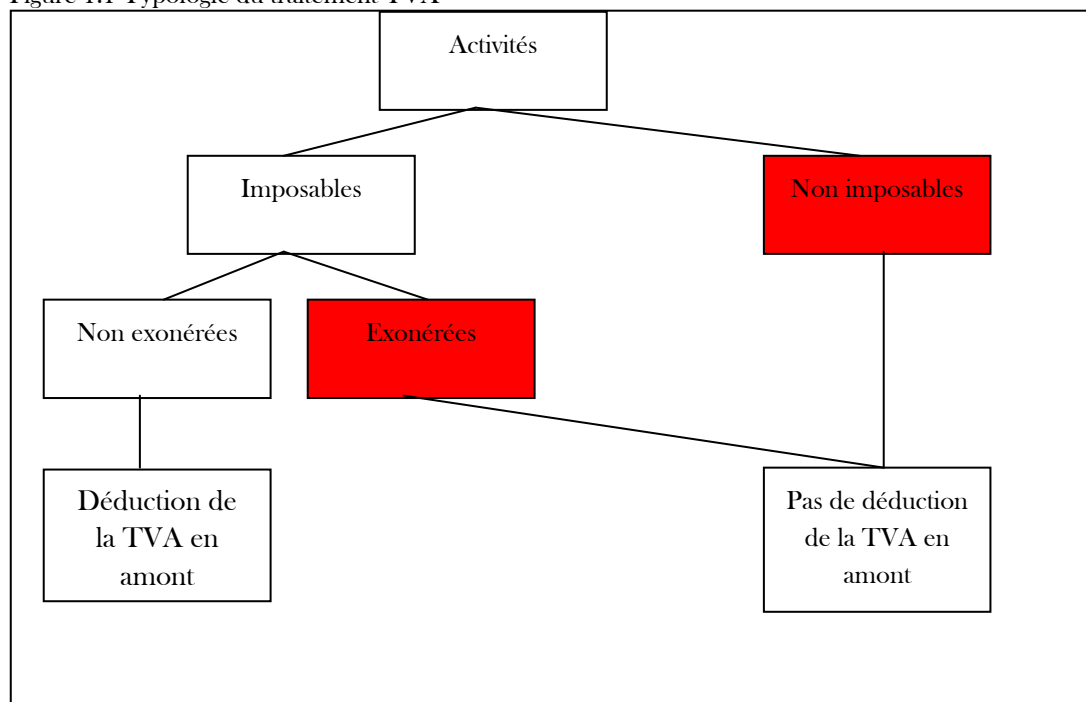
Afin de garantir l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur européen, l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit l'harmonisation de la législation en matière de TVA.

L'acte législatif européen fondamental établissant le système commun de TVA est la directive relative au système commun de TVA (directive TVA). Conçu comme une taxe générale sur la consommation exactement proportionnelle au prix des biens et des services, le système européen de TVA permet de déduire le montant de la TVA grevant directement les divers éléments de coût des processus de production et de distribution avant la consommation finale (déduction de la TVA en amont). Ce mécanisme vise à garantir la neutralité fiscale du système de TVA malgré la longueur de la chaîne de production. Autrement dit, la TVA ne doit peser que sur la consommation finale. Lorsqu'elle est supportée au cours du processus de production et de distribution des biens et des services, elle devrait être déduite.

Cependant, les activités publiques et privées peuvent être taxées différemment dans les États membres. Comme les activités publiques sont souvent non imposables et les activités privées imposables, il existe un risque que le système de TVA entraîne une distorsion de concurrence entre les activités publiques et les activités privées.

La distorsion de concurrence peut provenir, soit du fait qu'une activité du secteur public est imposable mais exonérée, soit du fait qu'une activité du secteur public est non imposable (voir les cases marquées dans la figure 1.1).

Figure 1.1 Typologie du traitement TVA



Source: KPMG AG.

La distorsion peut avoir un effet en amont et inciter les entités publiques à moins externaliser les services de soutien, tels que les services de nettoyage, les services informatiques, la comptabilité et la gestion des ressources matérielles. La raison en est que si l'organisme public fait exécuter le service de soutien en interne par son propre personnel, la TVA, que l'organisme public ne peut récupérer, n'est pas ajoutée à la valeur de ce service. Ce n'est pas le cas si l'organisme public décide de sous-traiter le même service de soutien à un prestataire privé, puisque ce prestataire ajoutera la TVA à sa facture, TVA que l'organisme public ne peut récupérer (voir figure 1.2).

Figure 1.2 Choix entre externalisation et autoapprovisionnement

Postulat: taux de TVA applicable: 20 %

	Prix net	TVA	Coût total
<b>Externalisation</b>	100 euros	20 euros	120 euros
<b>Autoapprovisionnement</b>	110 euros	0 euro	110 euros

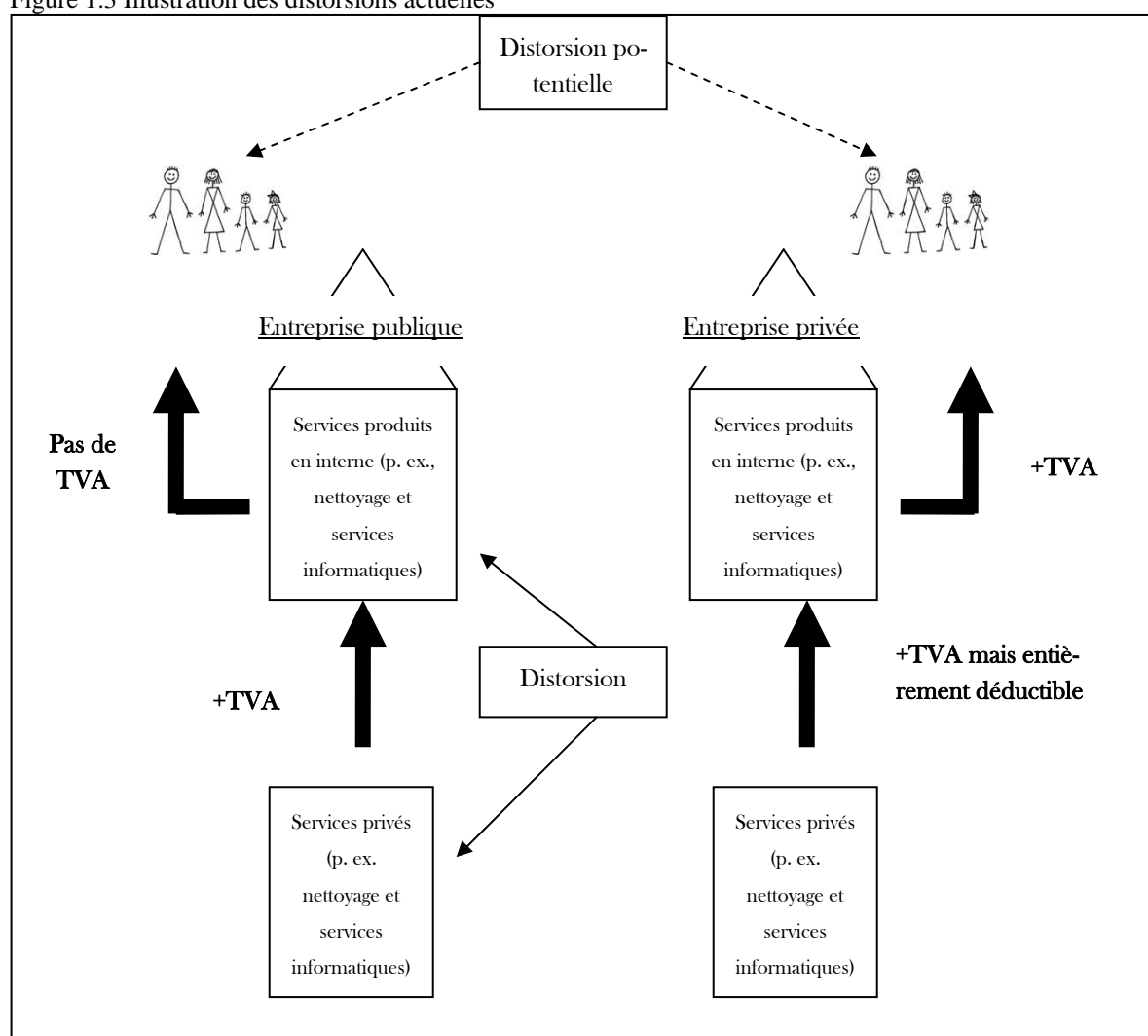
Préférence de l'organisme public

L'organisme public préfère la solution la moins efficace en raison de son coût total inférieur. L'autoapprovisionnement sera toujours préféré à l'externalisation à moins que les coûts accrus dus à l'inefficacité de celui-ci ne soient supérieurs au prix total de la prestation externalisée (c.-à-d. 120 euros).

Source: KPMG AG

La distorsion en amont est illustrée dans la partie inférieure de la figure 1.3. Celle-ci montre que, pour le secteur public, il existe une distorsion entre les services de soutien produits en interne par les entités publiques et les services de soutien sous-traités à des entités privées. Pour le secteur privé (moitié droite de la figure décrivant les mouvements au sein d'une entreprise privée), nous partons du principe que cette distorsion n'est pas présente, puisque l'entreprise privée peut déduire la TVA entrante.

Figure 1.3 Illustration des distorsions actuelles



*Remarque: la figure indique où des distorsions peuvent apparaître dans un État membre donné sans système de compensation destiné à les éliminer. La figure ne décrit cependant pas un État membre ou secteur existant.*  
*Source: Copenhagen Economics.*

La distorsion peut aussi avoir un effet en aval sous la forme d'une compétitivité plus faible du secteur privé par rapport à ses concurrents publics. Ce phénomène est illustré dans la moitié supérieure de la figure. La raison en est que si, par exemple, un prestataire public et un prestataire privé de services de gestion des déchets sont en concurrence sur le même marché, le prestataire public aura l'avantage de ne pas facturer de TVA à ses clients, contrairement au prestataire privé. Le prestataire public de services de gestion des déchets peut donc avoir un

avantage concurrentiel sur le prestataire privé du même service pour autant, naturellement, que les prestataires publics et privés soient en concurrence sur le même marché.

Dans quelle mesure cette différence de traitement affecte-t-elle l'efficacité économique? Quelles sont les solutions disponibles et leur incidence potentielle sur l'efficacité économique?

Telles sont les questions auxquelles nous tentons de répondre dans ce rapport. Nous commençons par déterminer les problèmes d'ordre juridique qui découlent du régime de TVA actuellement appliqué aux entités publiques (1.3). Nous poursuivons en examinant comment la différence de traitement TVA peut entraîner une perte d'efficacité due au fait que les entités publiques externalisent peu des services en amont tels que les services de nettoyage à des prestataires privés (1.4) et des services en aval tels que l'élimination des déchets (1.5). Dans le point 1.6, nous abordons l'importance des coûts de conformité. Enfin, dans le point 1.7, nous présentons des solutions concrètes qui pourraient permettre aux États membres de tirer des bénéfices économiques d'une diminution de la distorsion entre les entités publiques et privées, et nous quantifions ces bénéfices économiques potentiels.

### 1.3. PROBLEMES JURIDIQUES

En ce qui concerne le secteur public, la comparaison de l'application de la directive TVA dans les différents États membres révèle une grande diversité dans l'adoption des dispositions de l'Union européenne ainsi que dans l'application de la législation nationale. À cet égard, les différences d'interprétation des termes «organisme public» et «droit public» selon les États membres se sont révélées être un problème majeur. Par conséquent, la même activité peut, par exemple, être considérée comme non imposable dans un État membre et comme imposable dans un autre. Outre ces différences d'interprétation, il existe un manque d'harmonisation dû aux diverses clauses de statu quo applicables uniquement à certains États membres et aux dispositions de la directive TVA dont l'adoption est laissée à la discrétion des différents États membres, telles que l'article 133.<sup>8</sup>

Selon notre évaluation basée sur une analyse juridique et économique, les principaux problèmes du traitement TVA actuellement appliqué sont sa grande complexité et sa grande incertitude juridique, ainsi que les distorsions qu'il entraîne dans les décisions économiques des organismes du secteur public et dans la concurrence avec le secteur privé.

Concernant l'incertitude juridique inhérente au système, il convient de noter qu'elle aggrave un grand nombre des problèmes susmentionnés. Un manque de certitude quant aux conséquences fiscales de certaines opérations rendra les opérateurs économiques réticents à entreprendre de nouveaux investissements ou à étendre et adapter des activités existantes.<sup>9</sup> L'incertitude juridique crée en outre des coûts d'entrée supplémentaires pour les acteurs privés lorsqu'ils tentent de se poser en concurrents des opérateurs en place, entraîne des coûts de conformité ainsi que des coûts administratifs, et encourage le recours à des structures ou régimes fiscaux complexes.<sup>10</sup>

Afin de contrer les distorsions causées par le traitement TVA actuel, certains États membres ont introduit un système destiné à offrir aux organismes publics une compensation pour leur TVA en amont non déductible. L'analyse juridique a cependant montré qu'en pratique, les systèmes de compensation varient considérablement d'un État membre à l'autre et causent même parfois des distorsions supplémentaires.

<sup>8</sup> Au chapitre 2, nous présentons des tableaux affichant les résultats de l'analyse juridique pour chaque secteur et chaque État membre.

<sup>9</sup> C. Amand (2006), «VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated?», *International VAT Monitor*: 433-443, à 435.

<sup>10</sup> C. Amand (2006), «VAT for Public Entities and Charities - Should the Sixth Directive be Renegotiated?», *International VAT Monitor*: 433-443, à 435.

La comparaison juridique du traitement TVA du secteur public dans l'UE avec certains pays de l'OCDE a révélé des approches différentes dans le traitement des organismes du secteur public. Le système de remboursement canadien suit, dans l'ensemble, la même approche que celle des États membres qui ont mis en place un système de compensation en octroyant des remboursements aux organismes publics qui ne peuvent pas déduire la TVA en amont. L'approche la plus radicale de la taxation du secteur public se trouve en Nouvelle-Zélande et en Australie, qui traitent presque toutes les activités du secteur public comme des activités imposables avec droit de déduction de la TVA en amont. Contrairement à l'Australie, le système néo-zélandais accorde extrêmement peu d'exonérations aux organismes du secteur public et se rapproche par conséquent très fort d'une taxation intégrale du secteur public. Il a donc été fréquemment préconisé en tant que système d'imposition de la TVA pour le secteur public remarquablement neutre et avantageux. L'analyse juridique a cependant montré que l'approche de la taxation intégrale pose aussi des difficultés conceptuelles, en particulier la détermination d'une rémunération explicite des prestations publiques.

#### 1.4. EXTERNALISATION DES SERVICES DE SOUTIEN

Les entités publiques qui sont imposables mais exonérées ou non imposables peuvent, pour des raisons économiques, être incitées à conserver la production des services administratifs ou de soutien en interne en raison de leur statut d'entités exonérées ou non imposables. Il peut s'agir, par exemple, de services de nettoyage ou de services informatiques et de gestion des ressources humaines. La raison en est que si une entité publique produit des services de soutien en interne, elle ne paie pas de TVA sur la valeur de ces services. En revanche, si la même entité publique choisit de sous-traiter ces services de soutien à une entité privée, cette dernière ajoutera la TVA, que l'entité publique devra payer mais ne pourra déduire.

Par conséquent, pour qu'une entité publique externalise des fonctions de soutien, les gains financiers escomptés doivent pouvoir compenser le coût supplémentaire de la TVA. Comme ce n'est pas toujours le cas, la différence de traitement TVA contribue à réduire l'efficacité économique en freinant l'externalisation.

La même logique s'applique aux décisions concernant les investissements permettant de faire des économies de main-d'œuvre: une entité publique choisira de ne pas investir dans une nouvelle technologie qui pourrait remplacer de la main-d'œuvre interne même si les gains escomptés, par exemple, d'une diminution des frais de main-d'œuvre sont plus importants que l'investissement. La raison en est que l'entité publique doit payer la TVA sur l'investissement, qu'elle ne peut déduire, tandis qu'il n'y a pas de TVA sur la main-d'œuvre interne. Les investissements sont par conséquent insuffisants, ce qui entraîne une croissance plus faible de la productivité publique que s'il n'y avait pas de différence de traitement TVA.

En outre, les entités publiques choisissent parfois des structures organisationnelles sous-optimales. Par exemple, la création de centres de services partagés entre entités publiques peut permettre à ces entités de gagner en efficacité grâce, par exemple, aux économies d'échelle. Il se peut néanmoins qu'elles choisissent de ne pas créer de centre de services partagés si les services de ce centre sont imposables. Des exemples de ces mécanismes figurent dans l'encadré 1.1.

### Encadré 1.1 Cas où l'externalisation est freinée en raison de l'exonération fiscale

En Allemagne, les hôpitaux sont exonérés d'impôts. Concrètement, si un hôpital participe au système de financement public et, par conséquent, accepte de traiter tous les patients qui en font la demande, il ne doit pas payer la TVA de 19 % mais ne peut pas non plus déduire la TVA en amont.

Nous avons examiné le cas concret d'un groupe hospitalier allemand confessionnel à but non lucratif. Le groupe est composé de plusieurs hôpitaux et de plusieurs maisons de repos pour personnes âgées. Il emploie plus de 4 000 personnes et son chiffre d'affaires s'élève à plus de 250 millions d'euros. Le groupe est organisé en une société holding de gestion, plusieurs sociétés d'exploitation hospitalière (qui exploitent chacune un hôpital) et plusieurs sociétés au sein d'un centre de services partagés, qui exercent des fonctions de soutien comme les services de restauration ou la centrale d'achats pour le groupe.

La TVA influence le groupe hospitalier à différents niveaux. Par exemple, la TVA joue actuellement un rôle majeur dans le choix de la forme juridique de la structure du groupe. La plupart des services de soutien rendus par les sociétés du centre de services partagés (par exemple, les services de restauration) ainsi que les services de gestion rendus par la société holding (par exemple, gestion du groupe, comptabilité, ressources humaines) seraient soumis à la TVA de 19 % puisque l'exonération de TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, point b), de la directive TVA n'est pas applicable aux sociétés de services partagés. Les sociétés d'exploitation hospitalière ne pourraient pas déduire la TVA en amont dans la mesure où elles recourent aux services qui leur sont rendus dans le cadre de services hospitaliers exonérés d'impôts. En conséquence, d'un point de vue économique il n'est généralement pas possible de former des centres de services partagés dans un groupe hospitalier en tant qu'entités juridiques distinctes. Il n'est en outre pas possible de diviser un groupe hospitalier en différentes entités juridiques si les fonctions de soutien sont concentrées dans une seule société. Enfin, il n'est pas possible de concentrer les activités de gestion dans une société holding distincte. Dans notre étude de cas, la formation d'une société de services partagés n'est possible que grâce à la réglementation allemande en matière de groupement TVA.

Quand une décision d'externaliser semble être avantageuse, les coûts doivent être suffisamment bas pour compenser la TVA non déductible, puisque la TVA n'est pas applicable à l'autoapprovisionnement mais bien aux prestations d'un tiers. En conséquence, l'externalisation n'a souvent lieu qu'au sein du groupe TVA (centres de services partagés). La seule possibilité pour les prestataires tiers d'avoir une offre concurrentielle est de réduire les frais de personnel en baissant les salaires ou d'économiser sur les frais matériels, par exemple grâce aux économies d'échelle.

La TVA a aussi une influence sur les décisions d'investissement. Par exemple, les biens sont souvent loués parce que la TVA (en amont non déductible) est due au pro rata et non dès le début de la vie utile du bien. La TVA en amont non déductible doit aussi être amortie. Cependant, nous n'avons pas estimé que la TVA ait un effet déterminant sur les décisions d'investissement.

Un autre cas est celui d'un des principaux hôpitaux privés danois, dont le chiffre d'affaires excède les 15 millions d'euros. Au Danemark, les services hospitaliers sont exonérés d'impôts (à l'exception de certaines procédures plastiques proposées par des hôpitaux privés, qui sont soumises à la TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011). Un système de compensation existe, ce qui signifie que la TVA en amont peut être récupérée. Toutefois, ce système ne s'applique pas aux hôpitaux privés. Ils ne peuvent récupérer la TVA en amont. L'hôpital estime que le coût des services en amont tels que les services de nettoyage, les centres d'appel ou les services de restauration représentent environ 5 à 8 % de son chiffre d'affaires. Il produit la très grande majorité de ces services en interne, puisque la TVA de 25 % est le plus souvent supérieure aux bénéfices financiers escomptés de l'externalisation. Cependant, l'hôpital procède régulièrement à des analyses de rentabilité en vue de l'externalisation des services en amont. Il reconnaît qu'il externaliserait la majorité de ses services en amont s'il pouvait récupérer la TVA en amont.

*Source: KPMG pour le cas allemand, Copenhagen Economics pour le cas danois.*

Il convient de noter que, dans sa forme actuelle, l'article 132, paragraphe 1, point f), de la directive TVA offre une solution partielle aux inconvénients de l'externalisation dus à la TVA puisque, sous certaines conditions, il autorise une prestation de services exonérée au sein d'un «groupement autonome» de partage des coûts rassemblant des personnes qui exercent des activités exonérées ou qui ne sont pas considérées comme assujetties. Cependant, l'article 132, paragraphe 1, point f), de la directive TVA n'est applicable que dans des circonstances précises et le problème fondamental demeure quand il n'est pas applicable. En outre, les coûts initiaux supportés par le groupement de partage des coûts continueraient néanmoins d'inclure une TVA non déductible. Même si l'article 132, paragraphe 1, point f), de la directive TVA est applicable, il subsisterait un inconvénient à l'externalisation des services. En conséquence, l'article 132, paragraphe 1, point f), de la directive TVA ne peut être considéré comme une solution suffisante. L'amélioration significative du traitement TVA du secteur public passe par une réforme de ce traitement.

Des études indiquent que la part des services de soutien produits en interne dans les dépenses totales du secteur public pourrait être de l'ordre de 8 à 20 % (voir tableau 1.1)

Tableau 1.1: part des services de soutien dans les dépenses du secteur public

	Royaume-Uni	Danemark	France
Part des services de soutien (%)	8	20	19
Définition de part	Pourcentage du coût d'exploitation total du secteur public	Pourcentage du coût d'exploitation de la municipalité	Pourcentage du coût d'exploitation total de l'État

Source: *IHM Treasury (2009), Statistics Denmark (2010), Direction du budget (2010).*

Dans notre modélisation économique, qui sera présentée plus loin dans le rapport, nous avons appliqué une estimation de 10 % (voir tableau 1.2). La part des services privés aux entreprises dans la production publique, qui sont le substitut de la plupart des services de soutien produits en interne, représente environ 3 %.

Tableau 1.2: part des services de soutien publics et privés dans les coûts de production publics

	Part des coûts de production publics
Part des services publics de soutien dans la production publique (production propre)	10 %
Part des services privés aux entreprises dans la production publique	3 %
Part totale des services aux entreprises (publics propres + privés) dans la production publique	13 %

Source: *Copenhagen Economics.*

Dans notre modélisation économique, ces 13 % de services de soutien servent de base pour les six services publics de base modélisés et l'administration publique, ce qui représente quelque 35 % du PIB de l'EU-27 (voir tableau 1.3).

Tableau 1.3 : services publics et administration publique modélisés pour la distorsion en amont

Secteur	Part du PIB de l'EU-27 (%)
Radiodiffusion, publique et privée	0,3
Éducation, publique et privée	3,6
Hôpitaux, publics et privés	2,7
Services culturels, publics et privés	6,0
Élimination des déchets, publique et privée	1,0
Services postaux, publics et privés	0,6
Administration publique	20,9
Reste de l'économie, privé	65,5

Remarque: les parts sectorielles dans l'économie ne correspondent pas exactement à celles que l'on obtiendrait à l'aide de données respectant la nomenclature NACE («classification statistique des activités économiques dans la Communauté européenne»), car cette nomenclature ne coïncide pas exactement avec la nomenclature GTAP («Global Trade Analysis Project»).

Source: *Copenhagen Economics, selon la base de données GTAP.*

## 1.5. EXTERNALISATION DES SERVICES DE BASE

Si l'on envisage de sous-traiter également des services publics de base au secteur privé, les bénéfices potentiels pourraient être encore plus importants. Par services de base, on entend l'entité publique dans son ensemble. Par exemple, une municipalité pourrait choisir de confier l'intégralité de sa responsabilité en matière de gestion des déchets à une entité privée plutôt que de charger l'entité de gestion des déchets détenue par la municipalité d'exécuter le service.

La gestion des déchets, les services postaux et les services de radiodiffusion sont des secteurs qui se prêteraient particulièrement bien à l'élimination de toute différence de traitement TVA et à l'instauration de la concurrence

étant donné qu'il y existe une différence de traitement TVA dans de nombreux États membres. La raison en est que, d'un point de vue juridique, ces secteurs sont caractérisés par une différence de traitement TVA. Dans l'analyse économique, nous étudions l'incidence en aval de la différence de traitement TVA dans six secteurs (voir tableau 1.4). Ensemble, ils représentent 14,2 % du PIB de l'EU-27.

Tableau 1.4: les six services de base modélisés pour la distorsion en aval

Services	Part du PIB de l'EU-27 (%)
Radiodiffusion, publique et privée	0,3
Éducation, publique et privée	3,6
Hôpitaux, publics et privés	2,7
Services culturels, publics et privés	6,0
Élimination des déchets, publique et privée	1,0
Services postaux, publics et privés	0,6
Total	14,2

*Remarque: les parts sectorielles dans l'économie ne correspondent pas exactement à celles que l'on obtiendrait à l'aide de données respectant la nomenclature NACE car cette nomenclature ne coïncide pas exactement avec la nomenclature GTAP.*

*Source: Copenhagen Economics, selon la base de données GTAP.*

Des bénéfices pourraient aussi être tirés de l'externalisation de services de soutien plus «complexes». Les services de soutien simples tels que les services de nettoyage, les services informatiques, la gestion des ressources humaines, que nous avons examinés dans le point précédent, produiront souvent des bénéfices de nature statique. Étant donné qu'il existe déjà des marchés privés concurrentiels pour, par exemple, les services de nettoyage et les services informatiques, davantage d'externalisation de la part des entités publiques a peu de chance d'avoir des effets dynamiques sous la forme d'une augmentation de la concurrence et de l'innovation dans ces services. Les bénéfices sont dus au fait que les producteurs privés sont capables de produire de manière plus efficace que les producteurs publics.

Des effets dynamiques sous la forme de nouveaux marchés, de nouveaux modèles d'entreprise et d'innovation pourraient venir de l'externalisation de services de soutien plus «complexes», plus proches des fonctions de base. Par exemple, le suivi des patients dans les hôpitaux, qui pourrait se faire à distance à l'aide des technologies de la communication (voir encadré 1.2).

#### Encadré 1.2: externalisation d'autres services de soutien

L'hôpital de l'encadré 1.1 a déclaré qu'il pensait que, s'il pouvait récupérer la TVA en amont, il commencerait à considérer une externalisation ou des investissements dans des nouvelles technologies qu'il n'envisage même pas aujourd'hui. Par exemple, le suivi des patients et, de manière générale, les services qui ne nécessitent pas de personnel infirmier qualifié.

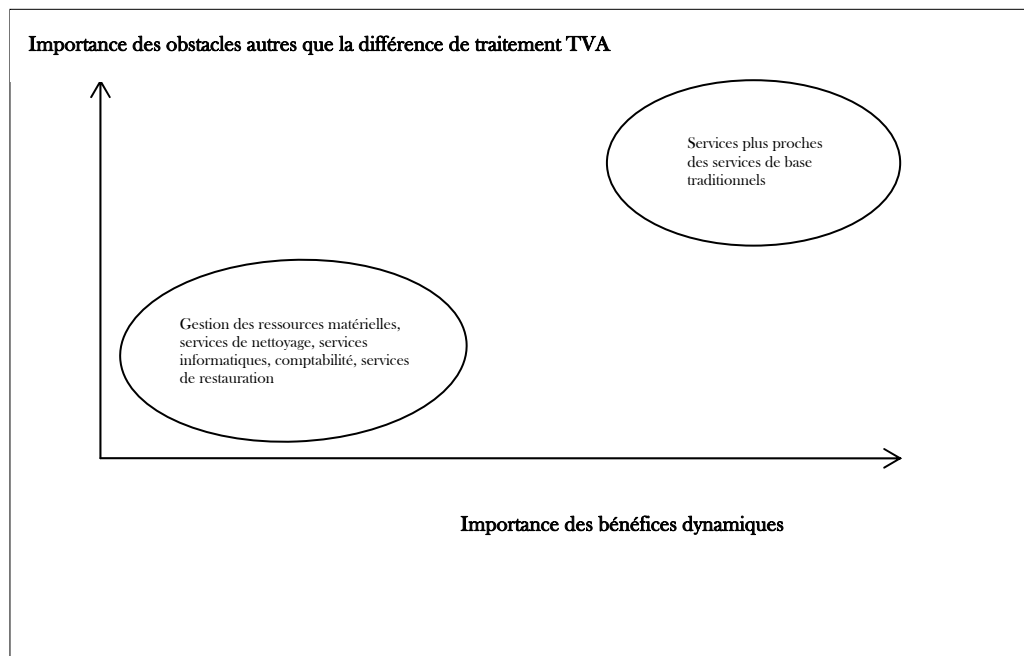
*Source: Copenhagen Economics.*

Les bénéfices découlant de l'externalisation de ces autres services de soutien pourraient donc être encore plus importants que ceux de l'externalisation des services de soutien plus traditionnels. Cependant, leur externalisation pourrait aussi, dans une plus large mesure, être entravée par des obstacles autres que la différence de traitement TVA, par exemple une technologie immature ou des obligations en matière d'agrément. Par conséquent, ces services sont peut-être actuellement moins touchés par la différence de traitement TVA et il faudrait peut-être davantage de réformes publiques pour que l'on puisse tirer profit de leur externalisation.

La figure 1.4 illustre l'idée selon laquelle l'externalisation d'autres services pourrait générer des bénéfices plus dynamiques que l'externalisation des services de soutien plus traditionnels. Cependant, davantage d'obstacles seront aussi probablement présents.



Figure 1.4: gains de l'externalisation d'autres types de services de soutien



Source: Copenhagen Economics.

## 1.6. COÛTS DE CONFORMITE

Nous venons de donner un aperçu de quelques bénéfices potentiels de l'élimination de la différence de traitement TVA entre les prestataires publics et privés de services de soutien et de base. Cependant, ces bénéfices dépendent en grande partie de deux facteurs:

- la différence de traitement TVA doit réellement constituer l'obstacle décisif;
- les coûts de conformité d'un système destiné à éliminer la différence de traitement TVA ne doivent pas éroder les bénéfices économiques initiaux.

Premièrement, la différence de traitement TVA doit réellement constituer l'obstacle décisif. Si tel n'est pas le cas, la seule élimination de cette différence n'aura pas beaucoup d'incidence sur les décisions d'externalisation des entités publiques.

D'une part, nous pensons qu'il y a des économies à réaliser grâce à l'externalisation d'une série de services de soutien tels que les services de nettoyage, les services de restauration et les services informatiques, pour lesquels peu d'autres obstacles juridiques et attitudinaux existent. Nous fondons cette opinion sur l'incitant économique évident que constituent les économies de coûts ainsi que sur la littérature et les études de cas que nous avons rassemblées.

D'autre part, un certain nombre de services de base peuvent être plus difficiles à externaliser en raison des normes de qualité et de sécurité, d'obstacles réglementaires et d'obstacles attitudinaux. Cette thèse est étayée par une

récente étude danoise, qui a montré que ces facteurs jouaient un rôle important lors du choix d'externaliser ou non un service public (voir tableau 1.5).<sup>11</sup>

Tableau 1.5: obstacles à l'externalisation perçus dans les municipalités danoises

Obstacles	Estimation de l'effet sur l'externalisation
Attitudinaux	Significatif
Économiques	Significatif
Réglementaires	Moyen
Organisationnels	Moyen

*Remarque: par «attitudinaux», on entend des obstacles qui incitent le décideur à ne pas externaliser un service parce qu'il a une attitude négative à l'égard de l'externalisation de ce service en particulier. L'analyse montre que cette attitude est, en général, davantage fondée sur une mauvaise expérience personnelle que sur une idéologie.*

*Source: Udbudsrådet (2010a).*

Deuxièmement, les coûts de conformité qu'implique un système destiné à éliminer la différence de traitement TVA ne doivent pas éroder les bénéfices économiques initiaux.

Nous n'avons pas connaissance de l'existence d'études visant spécifiquement à quantifier les coûts de conformité liés à la mise en place d'un système de remboursement. Cependant, un récent examen de l'OCDE sur l'importance des coûts de conformité publics et privés liés aux systèmes de TVA généraux en Europe, fait état de pertes de l'ordre de 0,0 à 0,5 % du PIB (voir tableau 1.6)<sup>12</sup>

Tableau 1.6: estimations des coûts administratifs des systèmes de taxation de la consommation

Pays	Année	% du PIB
Autriche	2007	0,1
Allemagne	2007	0,5
Danemark	2004	0,1
Pays-Bas	2002	0,3
Norvège	2007	0,0
Royaume-Uni	2007	0,1

*Source: OCDE (2008). Les chiffres du PIB d'Eurostat ont été utilisés pour convertir les estimations financières de l'OCDE en parts du PIB comparables.*

Il s'agit de coûts potentiellement importants. Les chiffres, cependant, ne concernent naturellement que le respect du système de TVA général et non celui d'un système de remboursement. Nos entretiens avec les autorités publiques dans les huit États membres qui ont effectivement mis un système de remboursement en place semblent indiquer que les coûts administratifs/de conformité sont faibles à moyens (voir tableau 1.7). Ils existent donc bel et bien, mais ne sont probablement pas énormes.

<sup>11</sup> Udbudsrådet (2010a).

<sup>12</sup> Nous n'avons pas connaissance de l'existence d'études ayant tenté de quantifier les coûts de conformité liés à la mise en place d'un système destiné à éliminer la différence de traitement TVA.

Tableau 1.7: importance des coûts administratifs des systèmes de remboursement dans 8 États membres de l'UE

Importance des coûts administratifs	Nombre d'États membres de l'UE
Élevée	0
Moyenne	2
Faible	5
Pas de réponse	1

Source: questionnaire juridique, complété par les experts de KPMG.

Sur la base de ces éléments d'appréciation, nous concluons qu'il existe d'autres obstacles à l'externalisation que la différence de traitement TVA. Ceux-ci réduisent les bénéfices économiques immédiats de la suppression de la différence de traitement TVA. Nous concluons en outre que les systèmes de remboursement entraînent des coûts de conformité, mais que ceux-ci ne sont pas énormes. En fin de compte, l'importance des coûts de conformité dépend également de l'efficacité avec laquelle un futur système de remboursement sera réellement mis en œuvre. C'est pourquoi, dans la pratique, de tels coûts peuvent varier d'un pays à l'autre.

La conclusion selon laquelle d'autres obstacles peuvent exister et que les systèmes de remboursement entraînent des coûts de conformité concorde bien avec le constat que seuls huit des 27 États membres de l'UE ont actuellement mis en place des systèmes de remboursement (voir tableau 1.8). On peut s'attendre à ce que davantage d'États membres mettent des systèmes de remboursement en place s'ils perçoivent des bénéfices économiques qui dépassent de loin des coûts de conformité plus élevés, par exemple.

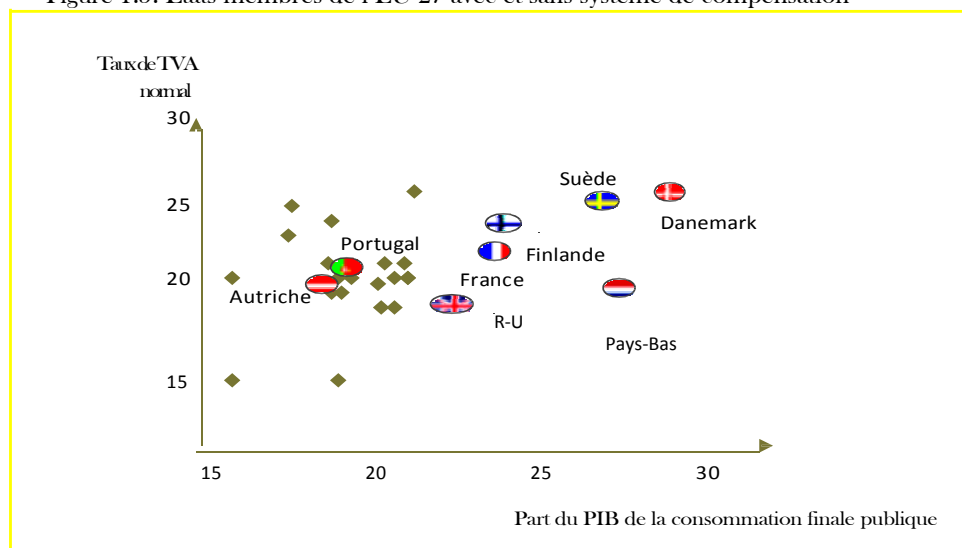
Tableau 1.8: pays avec et sans système de remboursement

Pays avec système de remboursement	Pays sans système de remboursement		
Autriche	Belgique	Espagne	Lettonie
Danemark	Bulgarie	Hongrie	Malte
Finlande	Chypre	Irlande	Pologne
France	République tchèque	Italie	Roumanie
Pays-Bas	Allemagne	Lituanie	Slovénie
Portugal	Estonie	Luxembourg	Slovaquie
Suède	Grèce		
Royaume-Uni			

Source: enquête KPMG.

Les États membres qui ont mis en place des systèmes de remboursement sont généralement ceux qui ont des parts de consommation publique relativement importantes par rapport au PIB (voir figure 1.5). Les drapeaux de la figure 5 indiquent la présence d'un système de remboursement dans l'État membre en question. La raison en est que plus le secteur public est important, plus les inefficacités potentielles liées à la différence de traitement TVA seront importantes, simplement parce qu'une part plus importante de l'économie est ainsi potentiellement exposée à ces inefficacités. En revanche, il ne semble pas que les États membres qui ont un taux de TVA normal élevé soient plus susceptibles de mettre en place un système de remboursement.

Figure 1.5: États membres de l'EU-27 avec et sans système de compensation



*Note: Un drapeau indique que l'État membre en question a mis un système de compensation en place.  
Source: Eurostat.*

### 1.7. MODELES DE SOLUTION POUR LA CREATION D'UNE SITUATION EQUITABLE

Nous présentons ci-dessous trois modèles de solution visant à réduire les distorsions entraînées par la différence de traitement TVA actuelle:

- taxation intégrale:
  - variante 1: toutes les opérations exercées à titre onéreux et considérées comme des activités économiques sont taxées au taux de TVA normal;
  - variante 2: toutes les activités économiques sont taxées, soit au taux réduit minimum actuellement en vigueur dans chaque État membre (fixé à 5 % minimum), soit au taux de 5 % si l'État membre concerné n'applique aucun taux réduit de TVA.
  
- système de remboursement:
  - variante 1: le système de remboursement englobe toutes les activités non imposables/exonérées dans tous les secteurs de base modélisés (élimination des déchets et des eaux usées, radiodiffusion, services postaux, éducation, services culturels et soins de santé) ainsi que l'administration publique;
  - variante 2: dans la seconde variante, seuls l'administration publique, l'éducation, les services culturels et les soins de santé sont couverts par le système de remboursement. Dans cette variante, nous distinguons les prestataires publics, les prestataires privés à but lucratif et les organisations sans but lucratif; en d'autres termes, nous avons examiné la part relative de ces différents types d'opérateurs dans la TVA remboursée.
  
- suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations de taxe accordées dans l'intérêt public:
  - variante 1: les activités qui, précédemment, n'entraient pas dans le champ d'application deviennent imposables au taux de TVA normal en vigueur dans les États membres concernés;
  - variante 2: les activités deviennent imposables, soit au taux réduit minimum actuellement en vigueur dans chaque État membre (fixé à 5 % minimum), soit au taux de 5 % si l'État membre concerné n'applique pas à actuellement de taux réduit de TVA (Danemark par exemple).

Un récapitulatif des résultats est présenté dans les tableaux 1.9 et 1.10. Une description détaillée des résultats est proposée dans le texte ci-dessous et au chapitre 5.

Tableau 1.9: récapitulatif des résultats qualitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

<b>Catégorie</b>	<b>Taxation intégrale (voir point 5.1 pour plus de détail)</b>	<b>Système de remboursement (voir point 5.2 pour plus de détail)</b>	<b>Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public (voir point 5.3 pour plus de détail)</b>
Distorsion de concurrence	Pas de distorsion de concurrence	Distorsions en aval	Distorsions de concurrence en amont et en aval
Barrières à l'entrée sur le marché	Non	Réduction des barrières à l'entrée sur le marché des services de soutien (services administratifs)	Non
Niveau et structure des investissements	Les investissements du secteur public seront découragés, tandis que les investissements du secteur privé augmenteront	Les investissements et l'externalisation sont encouragés	Les investissements du secteur privé sont encouragés, tandis que les investissements du secteur public sont découragés
Niveau et structure de l'emploi	Transfert du secteur public vers le secteur privé	Transfert du secteur public vers le secteur privé	Transfert du secteur public vers le secteur privé
Efficacité des services publics	Davantage d'efficacité	Davantage d'efficacité	Davantage d'efficacité
Incidence sur les recettes fiscales	Incidence positive car prélèvement de la taxe sur les prestations non imposables / exonérées du secteur public	Perte imputable au remboursement de la TVA en amont aux organismes privés et sans but lucratif	Incidence positive car prélèvement de taxes sur les prestations non imposables/exonérées du secteur public

Catégorie	Taxation intégrale (voir point 5.1 pour plus de détail)	Système de remboursement (voir point 5.2 pour plus de détail)	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public (voir point 5.3 pour plus de détail)
Gains de prospérité	Positifs	Positifs	Positifs
Prix à la consommation	Augmentent dans un premier temps car ajout de la taxe aux prestations du secteur public	Pourraient baisser, la production du secteur public étant plus efficace et donc moins chère	Aucune incidence ou faible augmentation des prix à la consommation
Coûts de conformité	Faibles	Faibles (à moyens)	Faibles
Incidence sur les organismes caritatifs	Augmentation substantielle de la TVA versée par les organismes caritatifs, si les prestations sont fournies contre rémunération	Positive, les dépenses de TVA des organismes caritatifs étant supprimées	Pas d'incidence
Risque de contournement	Significatif	Inexistant	Significatif
Incidence sur les PME	Positive, la distorsion de concurrence entre secteurs public et privé étant supprimée	Positive, étant donné la diminution des activités de soutien liées à l'autoapprovisionnement du secteur public	Incidence positive plus réduite, l'incitation à l'autoapprovisionnement du secteur public n'ayant pas complètement disparu
Comparaison avec les résultats de l'étude précédente	Retombées plus importantes du fait de l'intégration dans cette étude de la taxation intégrale du secteur postal	Retombées plus importantes étant donné la couverture de secteurs plus nombreux et de tous les organismes exonérés, qu'ils soient publics, privés ou caritatifs	Retombées plus importantes du fait de l'intégration dans cette étude de la taxation intégrale du secteur postal

Source: Copenhagen Economics sur la base des résultats de la modélisation.

Tableau 1.10: récapitulatif des résultats quantitatifs de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

Catégorie	Taxation intégrale		Système de remboursement		Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public		Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, variante 1			Suppression de l'article 13 de la DSCT avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, variante 2		
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	0,34 (37,77)	0,32 (35,35)	0,02 (2,04)	0,02 (1,98)	0,01 (1,29)	0,01 (0,81)	0,00 (0,29)	0,01 (0,89)	0,00 (0,09)	0,00 (0,08)	0,01 (0,67)	0,00 (0,05)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,10	-0,07	0,00	0,00	-0,03	-0,03	-0,01	-0,02	0,00	-0,01	-0,02	0,00
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	0,04	0,07	0,00	0,00	0,02	0,02	0,00	0,01	0,00	0,01	0,02	0,00
Évolution de la part des services privés aux	2,56	2,54	3,68	3,63	0,07	0,05	0,00	0,06	0,01	0,00	0,05	0,01



entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage												
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	-2,54	-2,51	-3,94	-3,87	-0,09	-0,07	-0,01	-0,07	-0,01	0,00	-0,06	-0,01
Évolution de la production du secteur public, en points de pourcentage	-0,68	-0,47	0,44	0,40	-0,25	-0,26	-0,06	-0,17	-0,02	-0,06	-0,19	-0,02
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en %. (milliers de personnes)*	-1,14 (493,1)	-1,02 (422,2)	-0,58 (250,9)	-0,58 (249,8)	-0,17 (74,3)	-0,17 (74,9)	-0,03 (14,3)	-0,12 (53,4)	-0,02 (6,6)	-0,03 (11,6)	-0,13 (57,7)	-0,01 (5,8)
Évolution des salaires, en %	0,25	0,25	0,24	0,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	-10,44 (80,38)	-6,60 (50,82)	17,8 (-134)	17,4 (-132)	-0,49 (3,77)	0,04 (-0,31)	-0,11 (0,85)	-0,33 (2,54)	-0,05 (0,38)	0,06 (-0,46)	-0,02 (0,15)	0,00 (0,00)
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes compte tenu uniquement des entités	-	-	4,1 (-35)	4,1 (-35)	-	-	-	-	-	-	-	-

privées et des organismes caritatifs (milliards d'euros)												
Répartition des pertes en recettes entre le secteur public (pu), privé (pr) et les organismes caritatifs (ca), en milliards d'euros			Pu: 99 Pr: 29 Ca: 6	Pu: 97 Pr: 29 Ca: 6								

Remarque: la DSCT correspond à la directive TVA.

\*Les chiffres de l'emploi total dans le secteur public pour l'EU-27 concernent l'année 2010, sauf pour 12 pays: Pays-Bas (2005), France (2006), Malte (2006), Suède (2007), République tchèque (2007), Portugal (2008), Roumanie (2008), Finlande (2008), Grèce (2008), Bulgarie (2009), Hongrie (2009) et Italie (2009). La perte d'emplois dans le secteur public sera compensée à moyen et long termes par une augmentation de l'emploi dans le secteur privé.

L'emploi dans le secteur public comprend le secteur des administrations publiques, qui est la somme de trois secteurs (unités d'administration, caisses de sécurité sociale et autres institutions sans but lucratif), ainsi que des entreprises publiques. Les données pour l'Autriche, la Belgique, la Hongrie, le Portugal et la Suède correspondent uniquement à l'emploi dans le secteur des administrations publiques. Pour plus de détail, consulter <http://laborsta.ilo.org/apply8/data/sectore.html>

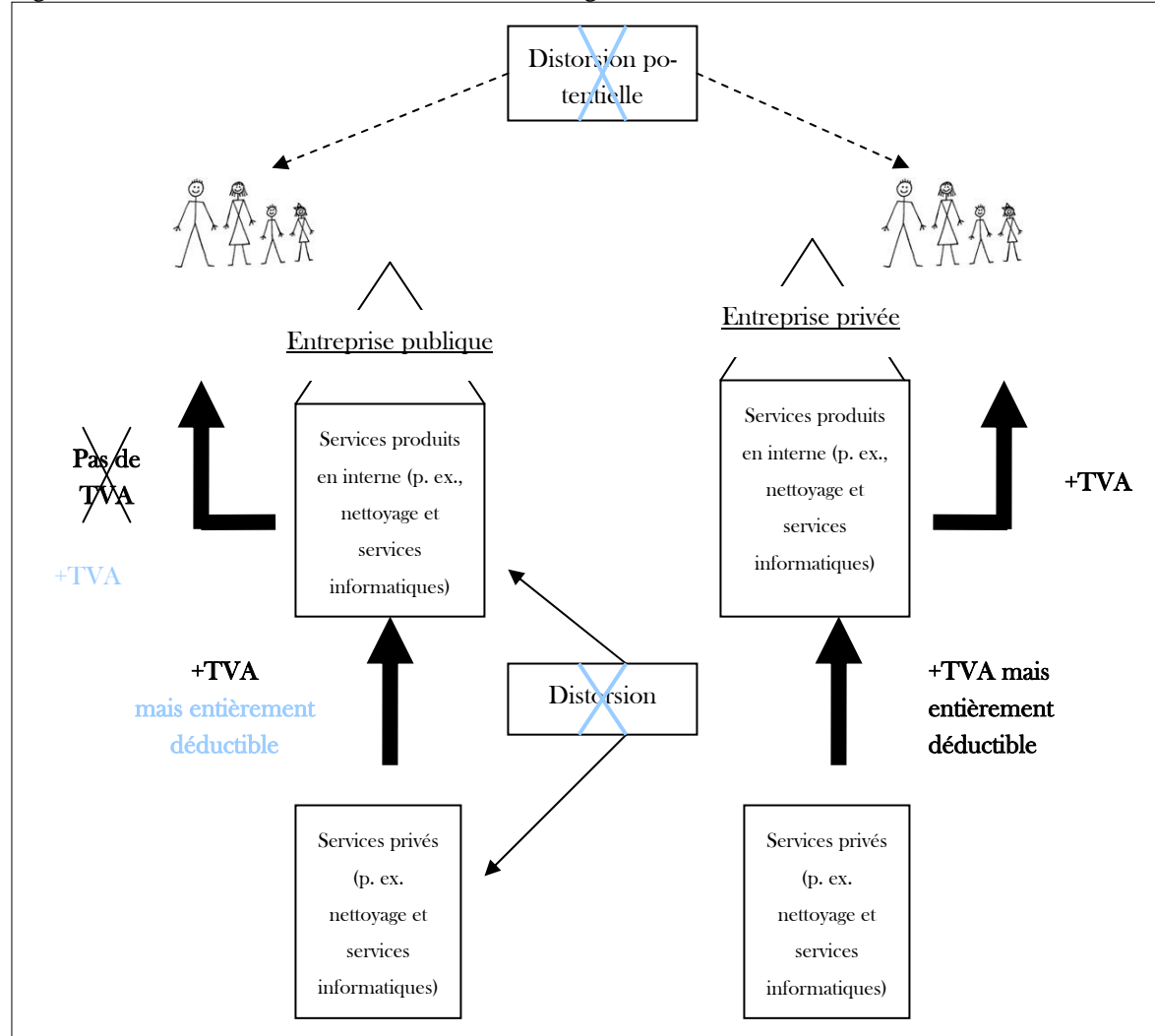
Les scénarios de taxation intégrale sont présentés en partant du principe qu'il existe une concurrence réelle entre les entités publiques et les entités du secteur privé. Les coûts de conformité dans le cadre du système de remboursement ayant été considérés comme négligeables dans les calculs, la valeur zéro a été utilisée dans la modélisation.

Source: Copenhagen Economics sur la base du résultat de la modélisation. \*OCDE, sur la base des données statistiques de l'OIT pour l'emploi dans le secteur public au sein de l'EU-27.

### **1.7.1 Taxation intégrale**

Dans le modèle de taxation intégrale, des activités précédemment non imposables ou exonérées deviennent imposables. Le modèle de taxation intégrale ne concerne que des services fournis à titre onéreux et considérés comme une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA. Un service est fourni à titre onéreux s'il existe un lien direct entre le service fourni et la rémunération perçue, ce qui implique un lien juridique entre le prestataire et le bénéficiaire, en vertu duquel des prestations réciproques sont échangées. Un exemple de prestation de services à titre onéreux est la fourniture de services de nettoyage par une entreprise privée à un consommateur contre rémunération. Un autre exemple est le service de garde d'enfants proposé par une école maternelle du secteur public à un consommateur moyennant une participation financière de ce dernier. Un troisième exemple concerne les services de chirurgie proposés par un hôpital dépendant d'un organisme caritatif à un consommateur moyennant une intervention financière dans le cadre d'un régime public d'assurance-maladie. Une illustration de service non fourni à titre onéreux est l'enseignement primaire, pour lequel les parents n'acquittent pas de frais de scolarité. Dans ce cas, le budget de chaque école est fixé en fonction des coûts respectifs et financé à l'aide de subventions générales (qui ne sont pas directement liées à des prestations spécifiques).

Figure 1.6: modélisation de la solution de taxation intégrale



Source: Copenhagen Economics.

L'introduction d'un modèle de taxation intégrale permettra d'éliminer les distorsions économiques décrites plus haut. L'élimination des distorsions en aval est avantageuse pour la société dans la mesure où les acheteurs peuvent choisir les services finaux ayant le plus de valeur à leurs yeux (sans être influencés par les questions de TVA). L'élimination des distorsions en amont est avantageuse pour la société dans la mesure où les acheteurs peuvent choisir des sous-traitants dont la productivité est supérieure à la productivité interne.

Sur la base des simulations de notre modélisation, nous estimons que l'introduction d'un modèle de taxation intégrale générera au sein de l'EU-27 une hausse du PIB pouvant atteindre 0,34 % dans la variante 1, ce qui correspond à quelque 37,8 milliards d'euros par an. Cet effet est légèrement supérieur à celui estimé dans l'étude 2011 de Copenhagen Economics et KPMG. Cette différence s'explique essentiellement par l'intégration dans le modèle actuel des services postaux. De plus, nous tenons compte du fait que les systèmes de remboursement ne couvrent actuellement qu'un ensemble limité de services. Cela signifie que les avantages liés à un système de taxation intégrale deviennent dès lors plus importants. Le secteur des services postaux ne représente à lui seul qu'un cinquième du secteur des postes et des télécommunications, qui compte pour 2 % environ de l'économie de l'EU-27. Le modèle de taxation intégrale entraîne une diminution de 0,1 % des prestations du secteur public dans les secteurs de la radiodiffusion, des services culturels, de l'éducation, des soins de santé, des services postaux et de l'élimination des déchets. Une partie de cette diminution est compensée par une augmentation de la prestation de ces services par le secteur privé, de l'ordre de 0,04 %. En outre, l'autoapprovisionnement du secteur public diminue de 2,54 % tandis que les services aux entreprises fournis par le secteur privé au secteur public augmentent de 2,56 %. Le secteur public enregistre au total une baisse de 0,68 % et l'emploi dans le secteur public diminue de 1,14 %, ce qui correspond à une perte d'emplois de quelque 500 000 unités. Cette évolution montre que la réduction des incitants en faveur de l'autoapprovisionnement entraîne un transfert de l'emploi du secteur public vers le secteur privé, et que la réduction des distorsions de concurrence sur les marchés des biens et services finaux sera favorable au secteur privé. La chute de l'emploi dans le secteur public sera toutefois compensée par une hausse correspondante des emplois privés sur le plus long terme.

L'effet le plus important peut-être de l'option fondée sur la taxation intégrale est l'élargissement de la base d'imposition, qui permet ainsi une diminution générale significative des taux de TVA. Cela contribue à réduire les distorsions économiques dues à la TVA, et donc à augmenter le PIB et la prospérité des consommateurs. Un récapitulatif des résultats est présenté dans le tableau 1.11.

Ce tableau affiche les résultats escomptés de deux variantes du modèle de taxation intégrale. Dans la première, des services précédemment exonérés ou non imposables deviennent imposables au taux normal, pour autant qu'ils soient fournis à titre onéreux. Dans la seconde, ces services deviennent imposables au taux réduit. Dans nos estimations, nous distinguons un modèle dans lequel nous présumons l'existence d'un haut degré de concurrence entre les prestataires de services publics et privés, et un modèle caractérisé par une absence totale de concurrence. Les effets du système de taxation intégrale sont plus importants lorsqu'il existe une concurrence présumée puisque, dans ce cas, la distorsion due à la TVA affecte le choix des consommateurs finaux entre les services publics et privés. Dans le modèle caractérisé par

la présence présumée d'une concurrence, l'incidence sur le PIB est deux fois plus importante que dans le modèle marqué par une absence de concurrence.

Nous pensons que le modèle avec concurrence présumée est le plus pertinent. Dans l'étude menée en 2011 par Copenhagen Economics and KPMG AG, nous avons effectué une évaluation des services publics pouvant faire l'objet de prestations privées et nous avons estimé que les soins de santé, l'éducation, les services culturels, l'élimination des déchets, la radiodiffusion et les services postaux constituaient les secteurs susceptibles de faire l'objet de telles prestations.

Tableau 1.11: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

	Taxation intégrale, concurrence entre prestataires publics et privés		Taxation intégrale, absence de concurrence entre prestataires publics et privés	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 1
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	0,34 (37,77)	0,32 (35,35)	0,09 (10,39)	0,07 (7,79)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,10	-0,07	-0,07	-0,05
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	0,04	0,07	-0,04	0,00
Évolution de la part des services privés aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	2,56	2,54	2,70	2,67
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur	-2,54	-2,51	-2,74	-2,72

public, en points de pourcentage				
Évolution de la production du secteur public, en points de pourcentage	-0,68	-0,47	-0,12	0,04
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en points de pourcentage. (milliers de personnes)*	-1,14 (493,1)	-1,02 (422,2)	-0,74 (319,3)	-0,65 (279,3)
Évolution des salaires, en %	0,25	0,25	0,29	0,28
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	-10,44 (80,38)	-6,60 (50,82)	-6,75 (51,97)	-2,80 (21,65)

Source: Copenhagen Economics sur la base des résultats de la modélisation.

On peut s'attendre à ce que le système de taxation intégrale ait une nette incidence positive sur les PME européennes. Quelque 60 % des PME au sein de l'EU-27 sont actives dans le secteur des services aux entreprises, qui ne peut actuellement concurrencer l'autoapprovisionnement du secteur public sur un pied d'égalité.

Il existe également d'autres effets potentiellement importants que ne reflètent pas les résultats exposés ci-dessus. Le système de la TVA devient moins complexe, ce qui permet d'utiliser le temps et les ressources d'une manière plus productive que pour l'optimisation de la TVA. Les services publics seront désormais davantage confrontés à la concurrence, ce qui peut à long terme augmenter la productivité et le niveau d'innovation du secteur.

Cependant, il existe également des effets potentiellement négatifs que ne reflètent pas les résultats exposés ci-dessus. Par exemple, l'introduction d'un modèle de taxation intégrale entraînera un risque important de contournement de la TVA lié à un réajustement des systèmes de budgétisation et de rémunération au sein du secteur public ou entre le secteur public et des organisations sans but lucratif. En principe, il serait possible pour les entités

publiques d'éviter la TVA même dans le modèle de taxation intégrale que nous envisageons, en remplaçant les systèmes de budgétisation et de rémunération à la prestation par des subventions générales. Les prestations seraient ainsi fournies gratuitement et sortiraient donc du champ d'application de la TVA. C'est ce que nous entendons par «risque de contournement dans les organismes du secteur public».

Pour faire face à ce risque au sein de l'UE, la notion de rémunération doit être revue. La rémunération d'une prestation pourrait être définie de manière très large de façon à inclure également des taxes si celles-ci sont directement liées à la prestation. Par exemple, le Canada englobe dans la notion de rémunération tous les montants autres que les taxes indirectes prescrites tels que la taxe sur les ventes au détail ou la taxe sur les produits et services (TPS). La Nouvelle-Zélande définit les taxes prélevées par les entités locales comme une forme de rémunération pour les prestations qu'elles fournissent.

### **1.7.2 Système de remboursement**

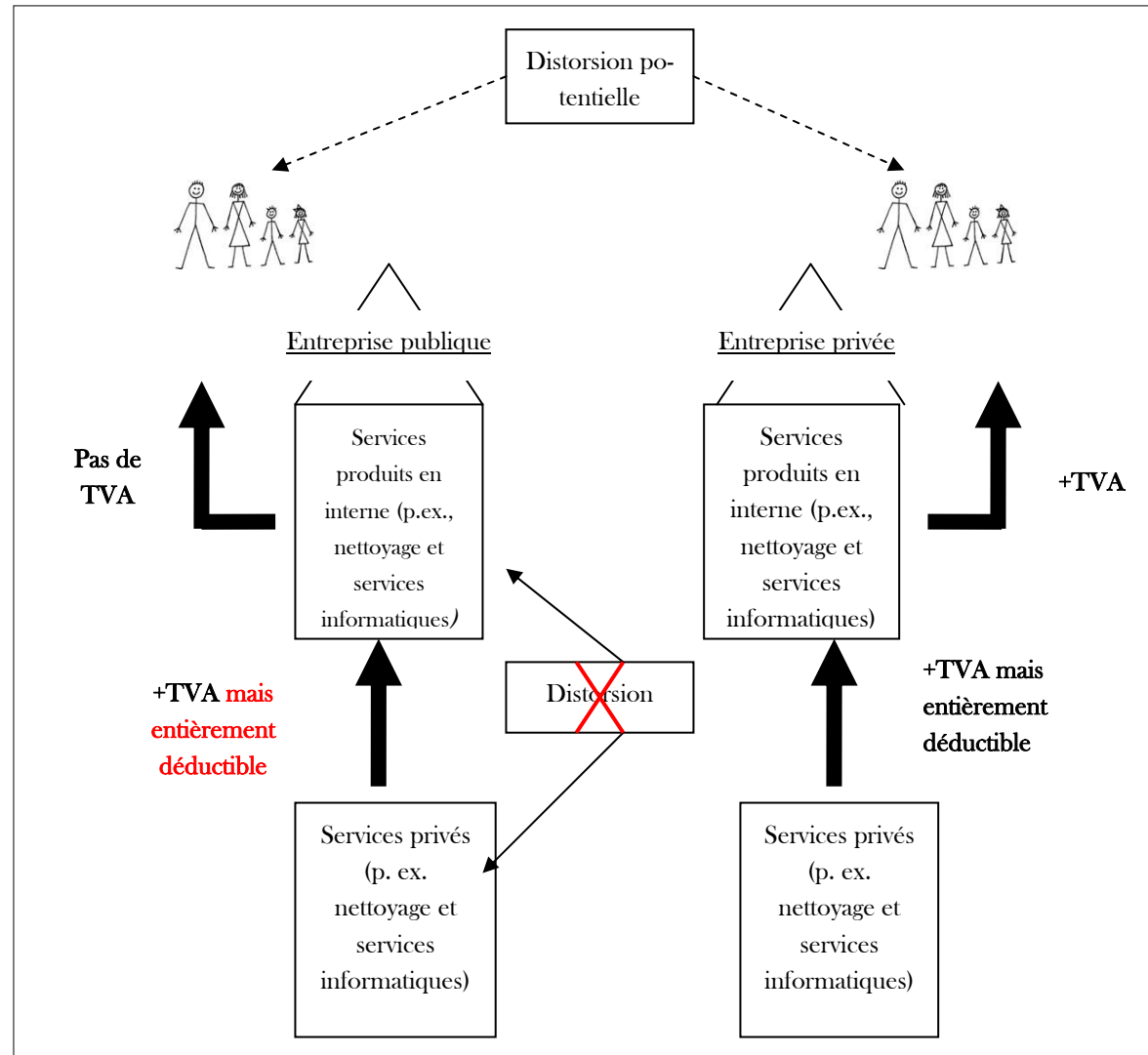
Cette solution consiste à étendre le type de système de remboursement actuellement en place dans certains secteurs au sein de huit États membres.<sup>13</sup> Ce système permet d'harmoniser le traitement TVA entre le secteur public et le secteur privé en amont mais ne permet pas d'éliminer l'actuelle distorsion potentielle en aval (voir figure 1.7).

---

<sup>13</sup> Autriche, Danemark, Finlande, France, Pays-Bas, Portugal, Suède et Royaume-Uni.



Figure 1.7: Modélisation de la solution du système de remboursement



Source: Copenhagen Economics.

L'incidence de l'introduction d'un système de remboursement couvrant aussi bien les organismes publics et privés que sans but lucratif dépend, entre autres, des coûts administratifs et de conformité entraînés par le mécanisme. Si ce mécanisme donne lieu à une augmentation de ces coûts, il peut neutraliser les gains qu'il génère. Dans le tableau 1.12, nous présentons un récapitulatif des résultats escomptés pour les deux variantes du système de remboursement en partant de l'absence ou de la présence présumées de coûts de conformité. Aux fins de la

modélisation, nous estimons que ces derniers représentent 0,3 % de la main-d'œuvre. Nous ne connaissons pas le niveau réel des coûts de conformité. Nous utilisons ces estimations dans notre modélisation afin de démontrer l'importance de la mise en œuvre d'un système de remboursement qui soit efficace et implique de faibles coûts de conformité.

Tableau 1.12: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

	Système de remboursement, présence présumée de coûts de conformité		Système de remboursement, <u>absence</u> présumée de coûts de conformité	
	Variante 1	Variante 2	Variante 1	Variante 2
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	-0,05 (-5,14)	-0,05 (-5,04)	0,02 (2,04)	0,02 (1,98)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,01	-0,01	0,00	0,00
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	-0,01	0,00	0,00	0,00
Évolution de la part des services privés aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	3,68	3,63	3,68	3,63
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	-3,94	-3,87	-3,94	-3,87
Évolution de la production du secteur public, en points de pourcentage	0,30	0,26	0,44	0,40
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en %. (milliers de personnes)*	-0,37 (160,9)	-0,37 (161,4)	-0,58 (250,9)	-0,58 (249,8)
Évolution des salaires, en %	0,26	0,26	0,24	0,23

Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	17,8 (-134)	17,4 (-132)	17,8 (-134)	17,4 (-132)
---	----------------	----------------	----------------	----------------

*Remarque: les coûts de conformité sont fixés à 0,3 % de la main-d'œuvre.*

*Source: Copenhagen Economics sur la base des résultats de la modélisation.*

Dans la première variante, le système de remboursement englobe l'administration publique et l'ensemble des secteurs modélisés (élimination des déchets et des eaux usées, radiodiffusion, services postaux, éducation, services culturels et soins de santé). Dans la seconde, seuls l'administration publique, l'éducation, les services culturels et les soins de santé sont couverts par le système de remboursement.

Si nous partons de l'hypothèse qu'un système de remboursement peut être instauré sans coûts de conformité, le PIB au sein de l'EU-27 enregistrerait une hausse de 0,02 %. Si, en revanche, nous présumons l'existence de coûts de conformité représentant 0,3 % de la main-d'œuvre, les gains pour le PIB seraient neutralisés, avec une diminution de -0,05 %. Nous insistons sur le fait que ces prévisions ne constituent pas la meilleure estimation que nous puissions faire de l'incidence d'un système de remboursement. Les résultats illustrent, toutefois, l'importance d'un système de remboursement impliquant de faibles coûts de conformité, dans la mesure où les gains initiaux pour le PIB sont modestes et donc susceptibles d'être neutralisés par les coûts de conformité.

Le système de remboursement dans la variante 1 implique une perte de recettes initiale estimée à 134,4 milliards d'euros<sup>14</sup>. La variante 2 (sans les services postaux, la radiodiffusion et l'élimination des déchets) implique une perte de recettes de 131,8 milliards d'euros, soit seulement 2,6 milliards d'euros de moins que dans la variante 1, ce qui correspond à une diminution des pertes de 1,9 %. Cette différence est légèrement inférieure à ce que l'on pourrait attendre compte tenu du fait que la part des services postaux, de l'élimination des déchets et de la radiodiffusion dans l'ensemble de la production des sept secteurs exonérés ou non imposables représente 2,5 %.

Cependant, l'écart entre 2,5 % et 1,9 % peut s'expliquer par le fait que les secteurs de la poste, de l'élimination des déchets et de la radiodiffusion sont en grande partie déjà imposables dans de nombreux pays de l'UE<sup>15</sup>, ce qui signifie que ces secteurs ont déjà le droit de récupérer la

<sup>14</sup> Il convient de rappeler que seule la TVA récupérée en amont par les organismes privés et caritatifs donne lieu à des pertes réelles pour les gouvernements. La TVA en amont que les organismes publics sont à présent en mesure de récupérer s'apparente à une simple redistribution entre entités gouvernementales.

<sup>15</sup> La radiodiffusion publique est imposable dans 7 pays de l'UE (Belgique, Grèce, Espagne, Chypre, Lettonie, Luxembourg et Malte); les services postaux sont imposables dans 6 pays de l'UE (Belgique, Grèce, Espagne, Chypre, Luxembourg et Malte) et le secteur de l'élimination des déchets est imposable dans 10 pays de l'UE (Belgique, Irlande, Grèce, Chypre, Lettonie, Luxembourg, Hongrie, Roumanie, Slovaquie).

TVA en amont. De plus, dans huit États membres<sup>16</sup>, des mécanismes de remboursement sont déjà en place et couvrent partiellement ces secteurs. L'introduction d'un système de remboursement à l'échelle de l'UE n'entraînera donc pas une perte supplémentaire de recettes provenant de ces trois secteurs dans ces huit États membres. En résumé, l'écart de 2,6 milliards d'euros entre les variantes 1 et 2 peut s'expliquer par le fait que les services postaux et les secteurs de l'élimination des déchets et de la radiodiffusion ne représentent qu'une partie restreinte de l'économie, qu'ils sont déjà imposables en grande partie et déjà couverts partiellement par les systèmes de remboursement actuellement en place dans certains États membres.

On peut s'attendre à ce qu'un système de remboursement soit avantageux pour les PME dans la mesure où il contribue à créer une situation équitable pour la plupart des PME européennes lorsque celles-ci sont en concurrence avec l'autoapprovisionnement du secteur public.

### **1.7.3. Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public**

Du point de vue économique, cette solution a une incidence sur l'économie européenne qualitativement comparable, à de nombreux égards, à celle du modèle de taxation intégrale. La différence est que, dans le cas de la suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, certaines activités économiques ne sont pas soumises à la TVA en dépit du fait qu'elles soient exercées à titre onéreux. Aux fins de l'analyse d'impact réalisée à l'aide du modèle économique, nous sommes partis du principe que l'administration publique, les services culturels, l'éducation et les soins de santé demeurent non imposables ou exonérés pour autant qu'ils le soient actuellement. Par ailleurs, nous partons de l'hypothèse que les services postaux ainsi que les activités d'élimination des déchets et de radiodiffusion deviennent pleinement imposables. Dans la variante 1 des estimations, nous partons de l'hypothèse que les services deviennent imposables au taux normal tandis que dans la variante 2, ils sont imposables au taux réduit. Nous avons également estimé quelle serait l'incidence éventuelle si chaque secteur était désormais imposable et non exonéré. Tous les résultats figurent dans le tableau 1.13.

<sup>16</sup> Des mécanismes de remboursement sont déjà en place dans 8 pays de l'UE (Danemark, France, Pays-Bas, Autriche, Portugal, Finlande, Suède et Royaume-Uni).

Tableau 1.13: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ  
(traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public		Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, <u>variante 1</u>			Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations accordées dans l'intérêt public, <u>variante 2</u>		
	Variante 1	Variante 2	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement	Taxation de la radiodiffusion uniquement	Taxation du secteur postal uniquement	Taxation du traitement des déchets uniquement
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	0,01 (1,29)	0,01 (0,81)	0,00 (0,29)	0,01 (0,89)	0,00 (0,09)	0,00 (0,08)	0,01 (0,67)	0,00 (0,05)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,03	-0,03	-0,01	-0,02	0,00	-0,01	-0,02	0,00
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	0,02	0,02	0,00	0,01	0,00	0,01	0,02	0,00
Évolution de la part des services privés aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	0,07	0,05	0,00	0,06	0,01	0,00	0,05	0,01
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	-0,09	-0,07	-0,01	-0,07	-0,01	0,00	-0,06	-0,01

Évolution de la production du secteur public, en points de pourcentage	-0,25	-0,26	-0,06	-0,17	-0,02	-0,06	-0,19	-0,02
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en points de pourcentage. (milliers de personnes)*	-0,17 (74,3)	-0,17 (74,9)	-0,03 (14,3)	-0,12 (53,4)	-0,02 (6,6)	-0,03 (11,6)	-0,13 (57,7)	-0,01 (5,8)
Évolution des salaires, en %	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	-0,49 (3,77)	0,04 (-0,31)	-0,11 (0,85)	-0,33 (2,54)	-0,05 (0,38)	0,06 (-0,46)	-0,02 (0,15)	0,00 (0,00)

Source: Copenhagen Economics sur la base de résultats de la modélisation.

L'incidence de la suppression de l'article 13 avec maintien de certaines exonérations accordées dans l'intérêt public n'est pas énorme comparativement aux effets des autres options stratégiques analysées. L'incidence sur le PIB est tout au plus de 0,01 % et résulte essentiellement de la taxation et de la non-exonération des services postaux. Ce modèle comporte un risque de contournement, au même titre que la taxation intégrale. Les grandes entreprises du secteur de la radiodiffusion et de la poste ont beaucoup à perdre en devenant imposables et on peut s'attendre à ce qu'elles soient incitées à contourner la TVA en essayant de reclasser les services fournis à titre onéreux en services fournis dans le cadre d'une subvention générale. En outre, il se peut également que les administrations publiques en Europe adoptent la même approche.

L'incidence positive de cette option sur les PME est bien inférieure à celle des systèmes de remboursement et de la taxation intégrale. On peut s'attendre à des effets positifs pour les PME dans le secteur de l'élimination des déchets, au sein duquel de nombreuses PME sont actives. Dans les services postaux, la création d'une situation équitable peut s'avérer potentiellement avantageuse pour les PME mais on peut se demander si la force des opérateurs nationaux traditionnels n'est pas telle qu'elle limiterait l'impact pour les PME. Dans

le domaine de la radiodiffusion, les avantages résultant des économies d'échelle sont si importants que l'incidence pour les PME serait restreinte.

#### 1.7.4. Comparaison avec les résultats de l'étude précédente

Dans l'étude précédente menée en 2011, Copenhagen Economics et KPMG AG ont effectué une analyse comparable à celle réalisée pour la variante 1 du modèle de taxation intégrale. Bien que les conclusions de l'étude précédente soient comparables, sur le plan qualitatif, à celles de la présente étude, les résultats quantitatifs sont différents, comme le démontre le tableau 1.14.

Tableau 1.14: résultats de la modélisation, évolution en % par rapport à la situation de départ (traitement TVA différent du secteur public et du secteur privé)

	Résultats précédents	Résultats actuels
Évolution du PIB, en % (milliards d'euros)	0,19 (20,5 milliards d'euros)	0,34 (37,77)
Évolution de la part des services de base publics dans la production totale, en points de pourcentage	-0,09	-0,10
Évolution de la part des services de base privés dans la production totale, en points de pourcentage	0,03	0,04
Évolution de la part des services privés aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	1,42	2,56
Évolution de la part des services publics aux entreprises en faveur du secteur public, en points de pourcentage	-1,74	-2,54
Évolution de la production du secteur public, en points de pourcentage	-0,90	-0,68
Évolution de l'emploi dans le secteur public, en points de pourcentage (milliers de personnes)*	-0,06 (457,73)	-1,14 (493,1)
Évolution des salaires, en %	0,01	0,25
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros)	-18 (.)	-10,44 (80,38)

Source: Copenhagen Economics sur la base de résultats de la modélisation.

Les différences s'expliquent comme suit:

- nous avons modifié dans l'analyse actuelle le traitement TVA des services postaux, ce qui n'était pas le cas dans l'étude précédente;
- nous tenons compte dans cette étude du fait que les systèmes de remboursement actuels ne couvrent pas l'ensemble des secteurs. Dans l'étude précédente, nous avons

supposé que le mécanisme de remboursement en place dans un pays couvrirait l'ensemble des secteurs modélisés;

- les estimations de la modélisation tiennent compte du fait que tous les services ne sont pas fournis à titre onéreux.

L'intégration du secteur postal et le fait que les systèmes de remboursement déjà en place ne couvrent pas l'ensemble des secteurs renforcent les effets obtenus. La modification de la structure en amont du secteur public est deux fois plus importante dans l'étude actuelle que dans l'étude précédente. Cela explique en grande partie la raison pour laquelle l'impact sur le PIB est presque deux fois plus grand dans cette étude que dans l'étude précédente. Le fait que les services fournis gratuitement ne soient pas imposés diminue l'incidence sur les recettes générales de la TVA. En conséquence, la baisse du taux de TVA susceptible d'être obtenue avec un système de taxation intégrale est plus limitée dans la présente étude que dans l'étude précédente. Toutefois, cela ne remet pas en cause les possibilités qu'offre le modèle de taxation intégrale d'éliminer les distorsions tant en aval qu'en amont.

## 1.8. RECOMMANDATIONS

Sur la base des résultats ci-dessus, nous pensons que la solution la plus intéressante en vue d'éliminer les distorsions causées par la différence de traitement TVA entre les entités publiques et privées est un modèle de taxation intégrale. Il promet un gain économique potentiel plus important que le type de système de remboursement actuellement en place dans l'UE. En outre, les coûts de conformité seront probablement plus restreints par rapport à la situation actuelle, alors que les systèmes de remboursement ajoutent des coûts de conformité. Enfin, une solution de taxation intégrale est une solution d'avenir, dans le sens où, quelle que soit l'évolution de la situation concurrentielle entre les entités publiques et privées, cette solution garantit automatiquement un traitement équitable.

Cependant, n'imposer que la partie rémunérée de la production publique pourrait encourager le financement des entités publiques au moyen, par exemple, de subventions publiques, afin d'éviter la TVA. Un tel comportement pourrait diminuer l'incidence économique positive de la solution de taxation intégrale. Par conséquent, une solution de taxation intégrale grevant l'intégralité de la valeur des services produits par les entités publiques pourrait être envisagée, quelle que soit la manière dont ces services sont financés. De la sorte, les subventions générales seraient également taxées.