



Document de consultation

Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général

Remarque

Le présent document de consultation est distribué à toutes les parties intéressées par le projet de réexamen des règles de TVA actuelles concernant le secteur public (dont les règles particulières applicables aux organismes publics et les exonérations d'intérêt général) présenté dans la communication sur l'avenir de la TVA, adoptée par la Commission en décembre 2011.

Le seul objectif de la présente consultation est de recueillir des éléments d'appréciation et des informations auprès des parties prenantes pour aider les services de la Commission à affiner leur réflexion dans ce domaine.

Le présent document ne reflète pas nécessairement l'opinion de la Commission européenne et ne doit pas être interprété comme un engagement de la Commission en faveur d'une quelconque initiative officielle dans ce domaine.

Les parties concernées sont invitées à transmettre leurs observations au plus tard le 14 Février 2014.

-Please note that the consultation period has been extended until 25 April 2014!-

1. IDENTIFICATION DE LA PARTIE PRENANTE

Les services de la Commission souhaiteraient recevoir des contributions de toutes les parties intéressées sur les questions présentées ci-après. Il serait utile, en vue de leur analyse, que les réponses soient regroupées par type de répondant. Pour cette raison, nous vous invitons à compléter le formulaire ci-après.

- **Auquel des groupes suivants appartenez-vous?**

- Entreprises multinationales
- Grandes entreprises
- Petites et moyennes entreprises (PME)¹
- Associations nationales
- Associations européennes
- Organisations non gouvernementales (ONG)
- Conseillers fiscaux ou fiscalistes
- Citoyens
- Universitaires
- Organisme public
- Autres. Veuillez préciser

- **Nom de votre organisation/entité/société**

.....

- **Pays du domicile**

.....

- **Brève description de votre activité ou de votre secteur**

.....

.....

Remarque: Les contributions seront publiées sur le site web de la DG TAXUD. Sans publication, leur contenu ne sera pas pris en considération. Si le contributeur s'oppose à la publication de ses données personnelles au motif qu'elle porterait préjudice à ses intérêts légitimes, la contribution pourra être publiée sous une forme anonyme (voir également le point 8 du présent document).

- **Confirmez-vous accepter que vos réponses à la consultation soient publiées avec les autres contributions?**

- Oui
- Non

- **Acceptez-vous que vos données à caractère personnel soient publiées?**

- Oui
- Non

¹ Conformément à la recommandation 2003/361/CE de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (annexe, titre I, article 2), les PME sont des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'EUR et/ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'EUR. Au sein de la catégorie des PME, une petite entreprise est une entreprise

2. INTRODUCTION ET CONTEXTE

Le régime de TVA applicable aux organismes publics et les exonérations d'intérêt général ont suscité au fil des ans un certain nombre de préoccupations et de critiques.

Si, globalement, presque tous les types d'activités économiques entrent dans le champ d'application de la TVA et sont généralement taxés, certaines activités effectuées par les organismes publics sont considérées comme non soumises à la TVA, bien qu'elles présentent les caractéristiques d'une activité économique selon les grands principes du système de TVA. D'autres activités menées dans l'intérêt général sont également exonérées de la TVA. Les règles en question datent des années 1970, époque à laquelle un grand nombre des services concernés n'étaient fournis que par des organismes publics. On peut se demander si ces règles sont toujours appropriées. La privatisation croissante et l'ouverture (ou déréglementation) d'activités qui, traditionnellement, relevaient exclusivement du secteur public ont entraîné des distorsions de concurrence entre les opérateurs publics et privés exerçant des activités similaires. En outre, les partenariats public-privé, qui sont de plus en plus utilisés pour toute une série d'activités (par exemple pour les projets d'infrastructure), n'ont pas été pris en considération lors de l'élaboration de la législation.

La question du régime de TVA applicable au secteur public était l'un des sujets de la consultation publique lancée par la Commission européenne sur la base du livre vert sur l'avenir de la TVA² et l'un des thèmes de la communication de la Commission sur l'avenir de la TVA³, qui a été publiée à l'issue de cette consultation et dans laquelle le réexamen et la révision éventuelle des règles de TVA pour le secteur public sont mentionnés parmi les domaines prioritaires pour la suite des travaux de la Commission européenne visant à créer un système de TVA plus simple, plus efficace et plus robuste dans l'Union européenne.

Pour préparer le terrain en vue d'une éventuelle initiative législative future dans ce domaine, la Commission européenne a lancé deux études économiques et a mené des discussions en janvier 2013 avec les États membres au sein du groupe sur l'avenir de la TVA et avec des experts en matière de TVA au sein du groupe d'experts sur la TVA; en outre, une conférence des parties prenantes sur cette question a eu lieu en Italie en avril 2013, dans le cadre du programme Fiscalis.

Dans le cadre de la préparation d'une analyse d'impact sur ce sujet, la Commission européenne lance la présente consultation publique pour donner à toutes les parties intéressées une nouvelle occasion de faire connaître leur point de vue sur la question.

Il importe de souligner qu'à ce stade, aucune décision n'a été prise en ce qui concerne le principe et le contexte d'une future proposition législative. La présente consultation est essentiellement de nature technique.

qui occupe moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel et/ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions d'EUR, et une microentreprise est une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel et/ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'EUR.

2 Livre vert sur l'avenir de la TVA: vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, [COM(2010) 695].

3 COM(2011) 851 final du 6.12.2011.

3. CADRE LEGISLATIF ACTUEL DE L'UNION

Généralement, toute livraison de biens ou prestation de services est soumise à la TVA si elle est effectuée à titre onéreux, pour une rémunération étroitement liée à la livraison ou à la prestation concernée (article 2 de la directive TVA⁴), et peut être considérée comme une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA.

Des règles particulières, qui s'écartent de cette règle générale, s'appliquent aux activités du secteur public.

3.1. Article 13 de la directive TVA – organismes publics agissant en tant qu'autorités publiques

L'article 13 de la directive TVA contient des règles particulières applicables aux organismes publics lorsqu'ils effectuent des opérations en tant qu'autorités publiques. Dans ce cas, l'organisme public n'est généralement pas considéré comme assujéti à la TVA. Ainsi, les services fournis par un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (article 13, paragraphe 1, premier alinéa). Les opérations de ce type ne seront soumises à la TVA, conformément à la règle générale décrite ci-dessus, que si le non-assujettissement de l'organisme public concerné est susceptible de conduire à des «distorsions de concurrence d'une certaine importance» (article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa) ou que l'activité en question concerne un domaine figurant à l'annexe I de la directive TVA, pour autant que ces activités ne soient pas menées à une échelle si limitée qu'elles puissent être considérées comme négligeables (article 13, paragraphe 1, troisième alinéa).

En outre, les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique certaines activités exonérées qui sont exercées par des organismes de droit public, ce qui revient à les considérer comme étant hors champ d'application de la TVA (article 13, paragraphe 2, de la directive TVA).

3.2. Articles 132, 133 et 134 de la directive TVA - Exonérations d'intérêt général

De plus, l'article 132 de la directive TVA contient une liste d'exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général (qui ne sont pas nécessairement limitées aux opérations effectuées par les pouvoirs publics); il s'agit par exemple des soins médicaux, de l'enseignement, de la radiodiffusion publique, des services postaux publics, de la culture, etc.

Compte tenu des points susmentionnés (points 3 à 3.2), le régime de TVA applicable au secteur public a abouti à la création de trois catégories d'activités pour les organismes publics:

- les activités taxées,
- les activités relevant du champ d'application de la TVA mais exonérées et
- les activités ne relevant pas du champ d'application de la taxe.

Enfin, dans plusieurs États membres, les organismes publics, qui n'ont pas le droit de déduire la TVA en amont dans la mesure où les opérations en amont concernées sont liées à des opérations en aval non taxées, reçoivent une compensation totale ou partielle pour la TVA qu'ils payent, par un

⁴ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347).

mécanisme établi en dehors du système de TVA (par exemple un fonds de compensation de la TVA).

3.3. Principaux problèmes que présente le système actuel

Les faiblesses suivantes liées aux règles de TVA actuellement applicables au secteur public ont été mises en évidence:

Manque de neutralité

Les règles actuelles ne sont pas fiscalement neutres, car des distorsions de concurrence peuvent se produire en amont comme en aval.

En aval, des distorsions de concurrence peuvent survenir, car la même activité peut être taxée ou non selon qu'elle est réalisée par un organisme privé ou public.

Malgré la disposition visant à prévenir les distorsions de concurrence établie à l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA, de nombreux participants à la consultation publique sur le livre vert ont déploré qu'un entrepreneur privé confronté à la concurrence déloyale d'un organisme public ne dispose souvent d'aucun mécanisme juridique aisément accessible pour porter formellement cette question devant les autorités fiscales ou les tribunaux.

En outre le problème des distorsions en aval n'est pas seulement lié à l'article 13, mais également aux exonérations d'intérêt général en vertu de l'article 132 de la directive TVA. Lorsque l'exonération ne vise pas uniquement les organismes publics, les États membres disposent souvent d'un large pouvoir d'appréciation pour déterminer les organismes privés qui peuvent en bénéficier; la raison objective expliquant pourquoi tel organisme est inclus mais pas tel autre est souvent difficile à percevoir et donne lieu à des litiges juridiques. En outre, certaines exonérations (radiodiffusion et services postaux publics) font uniquement référence aux prestataires publics⁵.

En amont, les distorsions de concurrence sont dues au fait que la TVA en amont n'est pas déductible si les opérations en amont concernées sont effectuées aux fins d'opérations en aval non imposables ou exonérées. Il en résulte des effets de cascade, une incitation à l'auto-provisionnement et un frein à l'investissement et à l'externalisation, même lorsque les services pourraient être fournis de manière plus efficace par une entité privée si la question de la TVA ne se posait pas. La production et la prestation de services par le secteur public souffrent d'inefficacités, car les décisions relatives aux dépenses sont souvent fondées sur des considérations liées à la TVA plutôt que sur de véritables facteurs économiques.

Complexité et manque d'harmonisation

La complexité découle, par exemple, de la difficulté à déterminer le statut d'une opération au regard de la TVA et la déductibilité de la TVA en amont, étant donné que les activités des organismes publics peuvent être taxées, imposables mais exonérées ou non imposables. Par ailleurs, il n'existe souvent aucune définition claire des activités couvertes par les exonérations d'intérêt général. De ce fait, il est généralement difficile d'évaluer les conditions dans lesquelles l'activité d'une entité pourrait bénéficier de l'exonération.

⁵ Dans son arrêt du 23 avril 2009 dans l'affaire C-357/07, TNT Post UK Ltd., la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a précisé que les prestataires de services postaux publics regroupent tous les prestataires du service postal universel, indépendamment de la question de savoir s'ils doivent être considérés comme des organismes publics ou privés.

La complexité et le manque d'harmonisation sont notamment imputables à l'existence d'une certaine marge d'interprétation pour déterminer si les opérations en amont d'une entité sont ou non effectuées par un organisme public agissant en tant qu'autorité publique. Elle provient en particulier des différences législatives nationales quant à la définition de ce qu'est un organisme public et des circonstances dans lesquelles il agit «en tant qu'autorité publique». Il n'existe pas d'approche au niveau de l'Union en ce qui concerne les activités effectuées par les organismes publics en tant qu'autorités publiques. En outre, l'article 13, paragraphe 2, de la directive TVA prévoit la possibilité pour les États membres de considérer les activités exonérées comme hors champ, ce qui nuit également à l'harmonisation.

Par ailleurs, pour certaines des exonérations visées à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA, les États membres disposent d'une grande latitude pour déterminer les entités (privées) qui peuvent bénéficier des exonérations d'intérêt général; la complexité et le manque d'harmonisation sont encore renforcés par la possibilité offerte aux États membres, à l'article 133, de subordonner au respect de conditions supplémentaires l'octroi de certaines exonérations énumérées à l'article 132, paragraphe 1, à des organismes autres que ceux régis par le droit public.

4. INITIATIVES PRISES JUSQU'ICI PAR LA COMMISSION

Le présent chapitre passe en revue les travaux qui ont déjà été réalisés en ce qui concerne le réexamen et l'éventuelle modification/amélioration des règles de TVA concernant le secteur public.

4.1. Proposition législative sur les services postaux

En 2003, la Commission européenne a présenté une proposition de modification de la sixième directive TVA⁶ (alors en vigueur) en ce qui concerne le régime de TVA applicable au secteur des services postaux, dans le but d'imposer ces derniers et la vente de timbres.⁷ Après plusieurs années de négociations au Conseil, aucun consensus n'a pu être dégagé sur cette proposition, et le Conseil a convenu, en décembre 2010, que la seule voie réaliste à suivre était celle du statu quo. La Commission a par conséquent retiré cette proposition.⁸

4.2. L'avenir de la TVA – La communication de la Commission et les conclusions du Conseil

Le réexamen des dispositions en matière de TVA dans le secteur public doit aussi être considéré dans le contexte du réexamen général du système de TVA qui a été effectué.

Comme mentionné ci-dessus, le réexamen des règles de TVA en ce qui concerne le secteur public a été abordé dans la consultation publique sur le livre vert⁹ de décembre 2010, de laquelle il est ressorti que la grande majorité des opérateurs privés estiment qu'une réforme de la TVA dans le secteur public est nécessaire, tandis que les parties intéressées du secteur public sont souvent d'avis qu'un traitement différent des organismes privés et publics est justifié et que les règles actuelles devraient être conservées¹⁰. Un résumé des contributions à la consultation publique sur le livre vert peut être consulté sur le site web de la Commission.¹¹

Eu égard aux résultats de la consultation publique et aux discussions menées avec les États membres au sein du groupe sur l'avenir de la TVA lors de sa réunion du 3 octobre 2011, **la Commission s'est engagée, dans sa communication du 6 décembre 2011, à promouvoir une approche progressive vers la taxation. Elle a indiqué qu'une proposition législative future se concentrerait «sur les activités caractérisées par une participation importante du secteur**

6 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.

7 COM(2003) 234

8 JO C 109, p. 7, 8.

9 Livre vert sur l'avenir de la TVA: vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, [COM(2010) 695].

10 D'autres questions spécifiques, telles que le traitement de la coopération intercommunale, ont également été portées récemment à l'attention de la Commission dans ce contexte.

11

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf voir la Q3

privé et un risque accru de distorsion de la concurrence».¹² C'est l'une des mesures mentionnées dans la communication devant déboucher sur un système de TVA plus efficace par l'élargissement de l'assiette fiscale.

Le Conseil, dans ses conclusions de mai 2012 sur l'avenir de la TVA, a convenu lui aussi de la nécessité d'examiner plus en détail les règles actuelles de l'Union relatives à l'application de la TVA dans le secteur public, là où les secteurs public et privé sont en concurrence.¹³

4.3. Étude réalisée par Copenhagen Economics

Avant de formuler une éventuelle proposition, la Commission a commandé une étude économique pour analyser l'incidence des règles de TVA actuellement applicables au secteur public, définir différentes possibilités de modification et évaluer leur incidence. L'objectif de cette démarche était de réduire les distorsions de TVA et de garantir des conditions de concurrence égales. Réalisée par Copenhagen Economics, l'étude a été finalisée en mars 2011; elle est disponible sur le site web de la Commission.¹⁴

Des travaux supplémentaires en rapport avec cette étude, à savoir une «étude complémentaire», ont été finalisés en janvier 2013.¹⁵

Par rapport à l'étude de 2011, l'étude complémentaire:

- inclut le secteur postal dans son modèle économique,¹⁶
- prévoit une amélioration méthodologique découlant d'une meilleure évaluation de l'assiette fiscale,
- examine des variantes des options de réforme précédemment mises en évidence,
- contient une analyse économique distincte des secteurs inclus dans le modèle économique d'une option consistant à supprimer l'article 13 tout en maintenant les exonérations de TVA d'intérêt

12 Point 5.2.1. de la communication.

13 http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf

14 http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_fr.htm

15 Le rapport final du 10 janvier 2013 peut être consulté à l'adresse suivante:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_en.pdf

16 Le modèle économique de l'étude se fonde désormais sur les services publics de base les plus importants du point de vue économique, à savoir la santé, l'enseignement, la culture, la radiodiffusion, la gestion des déchets et les services postaux.

Bien que la Cour de justice ait précisé le champ d'application de l'exonération des services postaux (voir l'arrêt du 23 avril 2009 dans l'affaire C-357/07, TNT Post UK Ltd), la situation actuelle est souvent jugée insatisfaisante par les parties prenantes. Le secteur postal a été inclus dans le modèle, afin qu'il soit possible de prendre une décision éclairée sur l'incidence qu'une future initiative concernant les exonérations de TVA des activités d'intérêt général aurait sur ce secteur.

général (gestion des déchets/eaux usées, radiodiffusion, services postaux). Cette analyse a été effectuée pour qu'une décision éclairée puisse être prise concernant la liste finale des secteurs à imposer, permettant une analyse de l'incidence d'une réforme sectorielle limitée, consistant, par exemple, à élargir la liste figurant à l'annexe I de la directive TVA et/ou à supprimer certaines exonérations.

Les résultats économiques les plus significatifs découlant de l'étude complémentaire sont résumés dans les tableaux joints au présent document de consultation.

Il convient de souligner que tant l'étude complémentaire que l'étude de 2011 exposent le point de vue de Copenhagen Economics et qu'elles ne sont que des contributions à la discussion; elles ne reflètent pas l'avis de la Commission européenne et ne préjugent pas du contenu d'une éventuelle proposition de la Commission sur cette question.

4.4. Retour d'information sur les résultats de l'étude

Comme mentionné précédemment, la question de la TVA dans le secteur public (y compris les résultats de l'étude) a été examinée avec les États membres au sein du groupe sur l'avenir de la TVA et avec les experts en matière de TVA au sein du groupe d'experts sur la TVA en janvier 2013; de plus, une conférence des parties prenantes sur cette question a eu lieu en avril 2013 à Mestre, en Italie, dans le cadre du programme Fiscalis, à laquelle ont participé des représentants des administrations fiscales des États membres mais également environ 70 parties prenantes extérieures à ces administrations.

De nombreux experts de la TVA et parties prenantes représentant les entités privées ont mentionné l'article 13 de la directive TVA comme source de distorsions de concurrence et frein à l'externalisation. En outre, le manque d'harmonisation a été cité comme obstacle important aux échanges intracommunautaires. Aucune vision commune ne s'est dégagée quant à la manière de résoudre les problèmes liés au système actuel. Plusieurs participants ont exprimé leur préférence pour une option prévoyant une taxation intégrale. Par ailleurs, certaines préoccupations ont été exprimées quant au fait que cette solution pourrait avoir des conséquences négatives par exemple sur les organisations caritatives, le secteur de la santé ou le budget des municipalités. D'une manière générale, les représentants des États membres se sont dits opposés à un système de remboursement à l'échelle de l'Union et, à ce stade, ne sont guère convaincus par une option du type «taxation intégrale». Toutefois, la plupart d'entre eux sont favorables à l'examen plus approfondi des autres solutions avancées dans les études de Copenhagen Economics.

5. LES DIFFERENTES OPTIONS DE REFORME

Les différentes options de réforme actuellement examinées sont brièvement décrites ci-après:

- 1) Taxation intégrale des organismes publics et des activités d'intérêt général (voir le point 5.1).
- 2) Compensation intégrale de la TVA en amont («système de remboursement») au niveau de l'Union (voir le point 5.2).
- 3) Suppression des règles particulières concernant les organismes publics (article 13 de la directive TVA) tout en conservant la totalité ou la majorité des exonérations d'intérêt général actuelles (voir le point 5.3).
- 4) Réforme sectorielle (voir le point 5.4.)

- 5) Possibles modifications ponctuelles (supplémentaires) des règles actuelles comme décrit au point 5.5.

5.1. Option 1: modèle de taxation intégrale

Le modèle de taxation intégrale peut prendre deux grandes formes différentes.

Modèle 1 - Imposition subordonnée à la rémunération

Dans le premier modèle, qui repose sur les grands principes du système de TVA actuel de l'Union et sur lequel l'étude s'est concentrée, chaque activité réalisée par un organisme public (ou un organisme privé exerçant actuellement des activités exonérées dans l'intérêt général) serait soumise à la TVA lorsque l'activité est effectuée à titre onéreux, pour une rémunération étroitement liée à l'opération en question et peut être considérée comme une activité économique au sens de l'article 9 de la directive TVA. Cela signifie que les opérations en aval ne seraient imposables que si, par exemple, un droit spécial est demandé. En revanche, les activités financées, notamment, par des subventions générales ou d'autres sources comparables ne seraient pas prises en considération. Les organismes n'effectuant pas d'opérations à titre onéreux et dont les activités ne sont pas considérées comme des activités économiques au sens de l'article 9 de la directive TVA resteraient elles aussi non imposables.

L'incidence économique mise en évidence par l'étude et résumée dans les tableaux annexés au présent document pour l'option de la taxation intégrale ne concerne que ce modèle.

Modèle 2 - Imposition non subordonnée à la rémunération

Dans le cadre d'une solution plus ambitieuse encore, les activités des organismes publics pourraient être considérées comme imposables même lorsqu'elles ne sont pas exercées à titre onéreux (ce que l'on appelle des «opérations assimilées»). Un système de ce type existe déjà en Nouvelle-Zélande.

Les deux modèles exposés ci-dessus impliqueraient en pratique l'imposition de secteurs tels que celui de la gestion des déchets ou des eaux usées, mais aussi de l'enseignement, de la santé ou encore de la culture (à condition que ce type d'activités soient exercées à titre onéreux dans le cadre du premier modèle). Toutefois, dans le modèle 2, même les activités intégralement financées par des subventions globales (par exemple la police, les pompiers, etc.) seraient soumises à la TVA.

Mise en œuvre

Aux fins de la mise en œuvre de la taxation intégrale, quelle que soit la forme retenue, une suppression de l'article 13 et des exonérations d'intérêt général (articles 132 à 134) s'imposerait. En outre, le second modèle nécessite un changement important par rapport au système de TVA actuel. Ainsi, la définition des conditions dans lesquelles les livraisons de biens et prestations de services sont imposables et celle de la base d'imposition devraient être revues.

Variantes du modèle 1

L'étude complémentaire présente deux variantes de l'option de taxation intégrale du modèle 1: La **variante 1** repose sur l'hypothèse que les opérations effectuées dans les secteurs concernés seront

soumises au taux normal de TVA. Dans la **variante 2**, ces opérations seraient soumises au taux réduit de TVA.

Incidence escomptée et première évaluation

Selon l'étude, l'option de la taxation intégrale serait la seule à avoir une incidence économique considérable et serait, d'un point de vue économique, la meilleure solution. Selon l'étude complémentaire, les recettes publiques devraient augmenter d'un montant pouvant atteindre 80 milliards d'EUR dans la variante 1 et 50 milliards d'EUR dans la variante 2. Étant donné que le but d'une éventuelle réforme n'est pas nécessairement d'accroître les recettes, l'étude suggère d'affecter les recettes additionnelles à une réduction générale du taux normal de 10,44 % dans la variante 1 et de 6,6 % dans la variante 2. L'option de la taxation intégrale pourrait en outre conduire à une augmentation du PIB pouvant aller jusqu'à 0,34 % dans la variante 1 et 0,32 % dans la variante 2. Toutefois, les deux variantes entraîneraient des pertes d'emplois dans le secteur public qui pourraient être compensées par des créations d'emplois privés, du moins à moyen ou à long terme.

La taxation intégrale diminuerait considérablement les distorsions de concurrence; les distorsions en amont subsisteraient dans une certaine mesure, car les activités qui ne sont pas réalisées à titre onéreux resteraient hors champ (dans le modèle 1, le modèle de l'Union). Les questions de délimitation, par exemple pour déterminer si une activité est régie par le droit public ou privé, ou pour savoir s'il existe ou non une éventuelle distorsion de concurrence, ne se poseraient plus.

En revanche, les effets positifs sur les recettes pourraient être annulés, dans une certaine mesure, par une hausse des coûts des systèmes de sécurité sociale (en raison du prix plus élevé des services de santé). En outre, l'étude mentionne un risque élevé d'évasion fiscale, car il serait possible d'éviter la TVA, même dans le modèle de la taxation intégrale, en remplaçant les systèmes de budgétisation et de rémunération à l'acte par des subventions générales (pas étroitement liées à l'opération effectuée), qui, selon les règles actuelles, ne seraient pas considérées comme une rémunération. Seul le modèle néo-zélandais (modèle 2) permettrait, selon l'étude, d'éviter ce risque. Un autre problème concerne la question de savoir comment traiter les services publics de base, par exemple la justice (prestations effectuées moyennant le paiement de frais de justice) ou la délivrance d'un nouveau passeport (contre paiement). Serait-il acceptable que l'option de la taxation intégrale conduise à la taxation de ces activités publiques de base? Ou faut-il maintenir une exonération pour ces dernières afin d'éviter une telle conséquence?

Étant donné que l'option de la taxation intégrale nécessiterait une modification importante du système de TVA actuel, qu'elle aurait une incidence négative sur l'emploi public, les prix des biens et services publics et les budgets des organismes de sécurité sociale et qu'elle entraînerait des coûts de transition élevés, elle semble très difficile à mettre en œuvre dans l'Union.

5.2. Option 2: mécanisme de remboursement

Dans le cadre de cette option, on octroierait un remboursement de la TVA en amont dans les cas où les opérations en amont sont utilisées aux fins d'activités non imposables en vertu de l'article 13, ou d'activités exonérées en vertu des articles 132 à 134. Huit États membres ont déjà mis en place un mécanisme de compensation de ce type et y recourent en dehors du champ d'application de la législation en matière de TVA. Ces mécanismes sont toutefois très différents les uns des autres, par exemple en ce qui concerne les activités et les organismes qui peuvent en bénéficier. L'étude propose une solution uniforme à l'échelle de l'Union, qui s'appliquerait à tous les organismes publics et autres prestataires d'activités d'intérêt général (organismes privés, y compris sans but

lucratif). Cette solution pourrait être mise en œuvre en dehors du système de TVA (tous les États membres appliquant alors des mécanismes de remboursement nationaux) ou, comme l'étude le propose, dans le cadre de ce système (par exemple, par l'introduction de taux zéro).

Variantes

L'étude complémentaire examine cette option dans le cadre de deux variantes. Dans la **première variante**, toutes les opérations actuellement exonérées ou non imposables remplissent les conditions pour un remboursement de la TVA acquittée en amont. Dans la **seconde variante**, l'étude considère que le remboursement est uniquement possible pour les secteurs de la santé, de l'enseignement, de l'administration publique et des services culturels.

Incidence escomptée et première évaluation

D'après l'étude, une solution uniforme au sein de l'Union européenne pourrait entraîner des coûts supplémentaires de l'ordre de 134 milliards d'EUR dans la variante 1 et de 132 milliards d'EUR dans la variante 2. Sur le coût total de 134 milliards d'EUR, 6 milliards concernent les associations caritatives, 29 milliards les autres entités privées et 99 milliards les entités publiques. Ces coûts escomptés sont assez considérables en cette période d'assainissement budgétaire, mais ils pourraient être compensés par une baisse des subventions publiques accordées aux entités bénéficiaires.

Un mécanisme de remboursement à l'échelle de l'Union pourrait résoudre le problème des distorsions en amont. En revanche, les distorsions en aval et de nombreux autres problèmes signalés ci-dessus ne seraient pas résolus. Une distorsion de concurrence en aval existant, par exemple, entre un organisme public (qui n'est pas considéré comme un assujetti au sens de l'article 13) et un concurrent privé (qui est soumis à la TVA) pourrait même s'aggraver, notamment dans le secteur de la gestion des déchets.

Enfin, il convient de souligner que cette option ne nécessite pas forcément une modification de la législation de l'Union, étant donné que son principe peut déjà être mis en œuvre aujourd'hui par les États membres en dehors du système de TVA (régimes de compensation de la TVA).

5.3. Option 3: suppression de l'article 13 avec maintien des exonérations d'intérêt général

Cette solution garantit un traitement égal des secteurs public et privé du fait de la suppression de l'article 13. L'article 132 serait quant à lui maintenu et modernisé. Dans ce contexte, on pourrait examiner si certaines exonérations actuelles, par exemple pour la radiodiffusion ou les services postaux, sont toujours justifiées. Le cas échéant, certaines des activités non imposables à l'heure actuelle relevant de l'article 13 pourraient être considérées comme exonérées en vertu d'un nouvel article 132. En outre, on pourrait considérer que les exonérations ne devraient dépendre que de la nature de l'activité («d'intérêt général») et non des caractéristiques de l'organisme qui l'effectue (c'est-à-dire aucune distinction entre organismes publics et privés). Cette solution est un compromis entre les dispositions actuelles et la taxation intégrale. Les activités qui, actuellement, ne sont pas imposables parce qu'elles relèvent de l'article 13 le deviendraient (pour autant que l'activité soit effectuée à titre onéreux et réponde aux critères de l'activité économique). Des services tels que la gestion des déchets, le traitement des eaux usées, le contrôle du trafic aérien, le stationnement et les péages ainsi que les crématoriums pourraient s'en trouver affectés.

Variantes

L'étude complémentaire présente également cette option en deux variantes: La **variante 1** repose sur l'hypothèse que les opérations effectuées dans les secteurs concernés sont soumises au taux normal de TVA. Dans la **variante 2**, ces opérations sont soumises au taux réduit de TVA.

Incidence escomptée et première évaluation

L'étude complémentaire décrit l'incidence économique en partant de l'hypothèse que la gestion des déchets, la radiodiffusion et les services postaux seraient taxés dans le cadre de cette option (ce qui suppose qu'en plus de l'article 13, les exonérations pour la radiodiffusion publique et les services postaux publics soient également supprimées). La suppression de l'article 13 aurait naturellement des répercussions sur d'autres secteurs, mais ceux-ci sont trop modestes pour être inclus dans le modèle économique.

Selon l'étude, l'option 3 pourrait entraîner une baisse limitée de l'emploi public, qui pourrait être compensée par des créations d'emplois privés. L'incidence économique globale est nettement plus limitée que dans l'option de la taxation intégrale et dépendra en définitive de la liste exacte des activités exonérées qui seraient conservées.

Un grand nombre des avantages et inconvénients mentionnés pour la taxation intégrale valent pour cette option également, mais dans une moindre mesure. Le fait que la détermination du régime de TVA applicable ne dépende que de la nature des opérations et non de la structure juridique de l'organisme concerné constituerait une amélioration juridique claire et permettrait d'éliminer de nombreuses distorsions de la concurrence, en particulier en aval. Toutefois, les organismes effectuant des activités exonérées et des opérations non imposables (celles qui ne sont pas réalisées à titre onéreux) continueraient de souffrir de l'impossibilité de déduire la TVA en amont et des distorsions en amont (qui, par exemple, freinent l'externalisation et l'investissement).

5.4. Option 4: réforme sectorielle

On pourrait envisager, tout en maintenant les principes généraux des articles 13 et 132 de la directive TVA, de limiter la réforme aux secteurs dans lesquels des distorsions de concurrence peuvent clairement se poser entre les organismes publics et privés ou/et qui sont généralement caractérisés par des coûts d'investissement élevés.

Il pourrait s'agir de secteurs dont les activités respectives sont actuellement hors champ d'application en vertu de l'article 13, mais aussi de secteurs dont les activités sont exonérées conformément à l'article 132 de la directive TVA. Les secteurs répondant à ces critères pourraient être supprimés de l'article 132 et/ou ajoutés à l'annexe I de la directive TVA, qui comporte une liste exhaustive des activités qui doivent être taxées même lorsqu'elles sont exercées par des organismes publics agissant en tant qu'autorités publiques.

Incidence escomptée et première évaluation

Ce type de mesure présente l'avantage de ne pas nécessiter de modification générale du système de TVA. Les distorsions de concurrence dans les secteurs concernés (en amont et en aval) seraient toutefois fortement réduites. En revanche, cette approche ne résoudrait pas les problèmes généraux décrits plus haut et ne prévoit pas de mécanisme permettant de tenir compte des évolutions économiques futures (ouverture de nouveaux domaines à la concurrence). Toutefois, ce dernier

problème pourrait être atténué par l'insertion d'une nouvelle disposition dans l'annexe I de la directive TVA, en vertu de laquelle la liste des activités taxées figurant dans cette annexe pourrait être mise à jour au moyen de dispositions d'application.

Pour une réforme sectorielle, l'étude complémentaire fournit les données pertinentes concernant les secteurs de la gestion des déchets et des eaux usées, de la radiodiffusion et des services postaux. (**variante 1**: taxation au taux normal; **variante 2**: taxation au taux réduit).

5.5. Modifications ponctuelles des règles actuelles

Outre les options de réforme décrites ci-dessus, des modifications ponctuelles du système actuel (avec maintien des principes généraux des articles 13 et 132) pourraient être envisagées, y compris dans le cadre desdites options de réforme (notamment une réforme sectorielle), par exemple:

- Clarification de la structure de l'article 13, par exemple suppression de l'article 13, paragraphe 2

La suppression de l'article 13, paragraphe 2, simplifierait les règles applicables dans ce domaine. Les activités qui sont manifestement des activités économiques, même si elles bénéficient d'une exonération au titre de l'article 132 et sont réalisées par des organismes publics, ne pourraient plus être exclues du champ d'application de la TVA. Cette modification garantirait l'application effective des dispositions concernant les assujettis (y compris, par exemple, l'article 44 et, le cas échéant, l'article 27). En pratique, cette modification éviterait que les règles concernant le lieu de prestation soient influencées par les choix nationaux consistant, par exemple, à considérer un hôpital comme un non-assujetti.

- Réexamen des articles 132 à 134

Sans supprimer les règles particulières prévues à l'article 13, on pourrait envisager de rationaliser et de moderniser les articles 132 à 134. Outre la taxation des activités actuellement exonérées dans le cadre de la réforme sectorielle décrite ci-dessus, des exonérations pourraient être modifiées de façon à ne dépendre que de la nature des opérations et non de la structure juridique de l'organisme concerné.

- Option de taxation

1) Outre, par exemple, une réforme sectorielle telle que décrite ci-dessus, on pourrait réfléchir à l'introduction d'une option de taxation pour les **assujettis** qui effectuent des opérations exonérées.

L'option de taxation est avantageuse si la TVA en amont est supérieure à la TVA en aval, car d'importants investissements sont réalisés, ou si la rémunération perçue pour une activité est inférieure au coût réel de sa prestation (à condition que l'activité en question soit considérée comme une activité «économique» au sens de l'article 9).

Cette option rendrait certainement le système actuel encore plus complexe, mais elle pourrait se révéler économiquement raisonnable dans certains secteurs exonérés caractérisés par des coûts d'investissements généralement élevés (par exemple les hôpitaux); elle pourrait contribuer à réduire les freins à l'externalisation, par exemple dans le secteur de la santé, et pourrait également être intéressante pour les organisations caritatives.

2) Une autre possibilité serait d'introduire une option de taxation pour les **États membres** (pas pour les assujettis), en autorisant ces derniers à taxer les activités actuellement exonérées dans l'intérêt général (au taux normal — variante 1 — ou au taux réduit ou super réduit — variante 2).

Cette option offrirait l'avantage d'aller un cran plus loin dans la réduction du champ d'application des exonérations de TVA, ce qui aiderait les États membres dans le processus actuel d'assainissement budgétaire (variante 1). Elle présenterait aussi l'avantage de remplacer les exonérations, qui sont sources de distorsions, par une taxation à faible taux, d'une manière qui serait neutre sur le plan budgétaire (variante 2). Toutefois, une telle mesure pourrait sérieusement nuire à l'harmonisation et pourrait créer de nouvelles entraves aux échanges intracommunautaires.

6. QUESTIONNAIRE

Q1 **Évaluation générale des règles actuelles (voir le point 3):**

- Comment évaluez-vous le régime de TVA actuel en ce qui concerne le secteur public, y compris les règles particulières pour les organismes publics, l'article 13 et les exonérations d'intérêt général (articles 132 à 134 de la directive TVA)?
- Quels sont selon vous les principaux problèmes que posent les règles actuelles?
- Avez-vous connaissance de distorsions de concurrence (en aval et en amont)? Dans l'affirmative, lesquelles et dans quel secteur se produisent-elles?
- La complexité des règles actuelles et le manque d'harmonisation sont-ils sources de problèmes? Veuillez donner des exemples concrets.
- Quelle est leur incidence sur les coûts de conformité?
- Les problèmes recensés sont-ils de nature purement nationale ou constituent-ils un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur?
- Si vous êtes entrepreneur, dans quelle mesure les règles actuelles ont-elles une incidence sur votre activité économique?

Q2 **Disposition concernant les distorsions de concurrence:**

- Pensez-vous que la disposition concernant les distorsions de concurrence établie à l'article 13, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive TVA et la jurisprudence existante de la Cour de justice de l'Union européenne en la matière ont permis de prévenir efficacement toute distorsion de concurrence en aval entre entités publiques et privées?
- La législation nationale de votre pays prévoit-elle un mécanisme juridique permettant à un entrepreneur privé victime de la concurrence déloyale d'un organisme du secteur public de porter formellement la question devant les autorités fiscales ou les tribunaux?

Q3 **Mesures de réforme (voir le point 5):**

- Quel est votre point de vue sur les différentes options ou mesures de réforme exposées dans le présent document (y compris une éventuelle réforme sectorielle); avez-vous une préférence pour une option particulière et pour une variante particulière des différentes options mentionnées et pourquoi?
- Y a-t-il une option qui devrait être exclue et pourquoi?
- Avez-vous d'autres idées ou propositions?

Q4 **Réforme sectorielle (voir le point 5.4.):**

- Si une réforme sectorielle était la voie à suivre, Copenhagen Economics a inclus dans son modèle économique les secteurs des services postaux, de la radiodiffusion, de la gestion des déchets et des eaux usées. D'autres secteurs, tels que le contrôle du trafic aérien, l'accès au réseau routier et aux zones de stationnement, pourraient également être retenus.
- Êtes-vous d'accord avec cette liste?
 - Quels sont les autres secteurs qui, selon vous, devraient être retenus pour ce réexamen? Pourquoi?

Q5 **Option de taxation (voir le point 5.5.):**

- Pensez-vous qu'une option de taxation en ce qui concerne les activités exonérées, que ce soit pour les assujettis ou pour les États membres, devrait être envisagée?

7. COMMUNICATIONS IMPORTANTES RELATIVES A LA PRESENTE CONSULTATION

Les parties prenantes sont invitées à répondre aux questions qui les concernent. Des données chiffrées et des exemples concrets, par exemple, de distorsions de concurrence sur le marché intérieur ou de problèmes spécifiques rencontrés en raison des règles de TVA actuelles ou, à l’opposé, des exemples montrant pourquoi les règles actuelles sont justifiées seraient grandement appréciés.

Comme il a déjà été indiqué ci-dessus, il est important de garder à l’esprit que la présente consultation publique s’inscrit dans le cadre de la procédure d’évaluation et qu’aucune décision concrète n’a été prise à ce stade.

8. OBSERVATIONS FINALES

Il est important que chaque contributeur indique avec clarté les éléments suivants: nom, adresse, courriel, activité, autres informations et, dans le cas d’organisations représentatives, le niveau de représentation.

Il importe que vous preniez connaissance de la déclaration spécifique de confidentialité sur le traitement de vos données à caractère personnel et de votre contribution, qui figure sur le site web de la consultation.

Conformément à la déclaration spécifique de confidentialité concernant la présente consultation publique ouverte, les participants sont informés du fait que **les contributions reçues seront publiées sur le site web de la DG Fiscalité et union douanière**, avec la mention de l’identité de l’auteur de la contribution, **sauf si ce dernier s’oppose à la publication de ses données à caractère personnel** au motif qu’elle porterait préjudice à ses intérêts légitimes. Dans ce cas, la contribution pourra être publiée sous une forme anonyme. Si l’auteur refuse que sa contribution soit publiée, celle-ci ne sera pas prise en considération.

Les résultats seront récapitulés dans un rapport qui sera publié sur le même site web. Un retour d’information sera présenté dans le rapport d’analyse d’impact ainsi que dans l’exposé des motifs relatifs à une future proposition de directive, si la Commission décide de poursuivre sur cette voie.

Annexe — Étude complémentaire: principales conséquences économiques des différentes options de réforme

1. Résultats quantitatifs

Catégorie	Taxation intégrale		Mécanisme de remboursement		Suppression de l'article 13 avec maintien des exonérations d'intérêt général		Suppression de l'article 13 avec maintien des exonérations d'intérêt général, variante 1			Suppression de l'article 13 avec maintien des exonérations d'intérêt général, 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
Variation du PIB en points de pourcentage (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)
Variation de l'emploi dans le secteur public, en points de pourcentage (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)
Étalonnage du taux de TVA en fonction du bilan des recettes (milliards d'euros) *	-10,44 (80,38)	-6,60 (50,82)	17,80 (-134)	17,40 (-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)

*Cette ligne indique le pourcentage d'adaptation possible des taux de TVA actuels permettant de maintenir les recettes à leur niveau présent et (entre parenthèses) les effets potentiels de chaque option sur les recettes, en milliards d'euros, en cas de maintien des taux de TVA.

2. Résultats qualitatifs

Catégorie	Taxation intégrale	Mécanisme de remboursement	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations d'intérêt général
Distorsion de concurrence	Pas de distorsion de concurrence	Distorsions en aval	Distorsions de la concurrence en amont et en aval
Entraves à l'entrée sur le marché	Non	Les entraves à l'entrée sur le marché des services d'appui (services administratifs) seraient réduites	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	Efficacité accrue	Efficacité accrue	Efficacité accrue
Incidence sur les recettes fiscales	Incidence positive car prélèvement de taxes sur les opérations non imposables / exonérées du secteur public	Perte. La perte est due au remboursement de la TVA en amont aux entités privées et organisations caritatives	Incidence positive car prélèvement de taxes sur les opérations non imposables / exonérées du secteur public
Gains de bien-être	Positifs	Positifs	Positifs
Prix à la consommation	Augmentent dans un premier temps car ajout de la taxe aux prestations du secteur public	Peuvent diminuer car la production du secteur publique est plus efficace et donc moins chère	Augmentation nulle ou faible des prix à la consommation

Catégorie	Taxation intégrale	Mécanisme de remboursement	Suppression de l'article 13 de la directive TVA avec maintien des exonérations d'intérêt général
Coût de conformité	Faibles	Faibles à modérés	Faibles
Incidence sur les organisations caritatives	Augmentation considérable de la TVA payée par les organisations caritatives si celles-ci fournissent leurs services à titre onéreux	Positive étant donné que les dépenses de TVA des organisations caritatives seront éliminées	Pas d'incidence
Risque de contournement	Élevé	Non	Élevé
Incidence sur les PME	Positive étant donné que les distorsions de concurrence entre les secteurs public et privé sont éliminées	Positive étant donné que les activités d'appui du secteur public réalisées dans le cadre de l'auto-provisionnement diminueront	Incidence positive moindre étant donné que l'incitation à l'auto-provisionnement du secteur public ne sera pas supprimée entièrement