

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM (88) 799 final

Bruxelles, le 20 décembre 1988

Deuxième rapport de la Commission

sur le fonctionnement du système commun de la taxe sur la
valeur ajoutée présenté conformément à l'article 34 de la
sixième directive
(77/388/CEE du 17 mai 1977)

(Situation au 30 juin 1987)

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
<u>INTRODUCTION</u>	1
<u>TITRE I</u>	
<u>LES DIVERGENCES MAINTENUES DANS LA 6EME DIRECTIVE</u>	
<u>CHAPITRE I</u>	
- Divergences liées à certaines imperfections de la directive ou au maintien de certaines facultés	5
A. Faculté de déroger à la définition de l'assujetti	6
B. Faculté de déroger à la définition de la base d'imposition	7
C. Facultés liées au régime particulier applicable aux petites entreprises	7
D. Facultés de maintenir ou d'introduire des mesures de simplification dérogatoires à la 6ème directive	8
<u>CHAPITRE II</u>	
- Divergences liées aux options	14
A. Options relevant de l'article 28	14
B. Options relevant de l'article 13C	15
<u>TITRE II</u>	
<u>DIFFICULTES LIEES A L'INTERPRETATION DE CERTAINES DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE</u>	16
<u>CHAPITRE I</u>	
- L'application de l'article 2 à certaines opérations	17
<u>CHAPITRE II</u>	
- L'assujettissement de certains prestataires	18

CHAPITRE III

La localisation des prestations de services	20
A. La location de biens meubles corporels	20
B. L'assimilation des palettes et conteneurs à des moyens de transport	21
C. La définition de la notion d'"Etablissement stable"	22
D. L'application de l'article 9-2-e aux organismes publics de radio-télévision	23
E. Les prestations de télécommunication	24

CHAPITRE IV

- Questions d'interprétation relatives à la base d'imposition	25
A. Base minimale d'imposition	25
B. Livraison d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé	26
C. Les subventions	26
D. Les frais accessoires à inclure dans la base d'imposition	28
1. La commission d'encaissement	28
2. Les intérêts dus pour ventes à tempérament	29
E. Les importations de logiciels	29
F. Le transport maritime et aérien de personnes effectué pour une partie en dehors du territoire national	30

CHAPITRE V

- Questions d'interprétation relatives aux exonérations	31
A. Exonérations de l'article 13-A-1	31
a) Exonérations des prestations effectuées par les services publics postaux	31
b) Exonérations relatives à l'hospitalisation et aux soins médicaux	32
c) Exonérations des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales	32
d) Exonérations relatives à certaines prestations ayant un lien avec la pratique du sport	32
e) Exonérations relatives à "certaines prestations de services culturels"	33
f) Exonérations des prestations des artistes	33
B. Exonérations de l'article 13-B	34
a) Les opérations d'assistance touristique	34
b) Les cartes de paiement	35
c) Les pièces de monnaie en "platine noble"	35
C. Exonérations des articles 14 et 15	
a) Les importations de publications officielles et les importations de timbres-poste	36
b) Les bateaux destinés à la démolition	37
c) Interprétation des articles 14-1-1 et 15-13 en ce qui concerne les prestations de transport de biens.	37

CHAPITRE VI

- Questions d'interprétation relatives aux déductions (Art. 17)	39
---	----

CHAPITRE VII

- Interprétation de l'article 26 : régime particulier des agences de voyages	42
--	----

TITRE IIILES DIRECTIVES PROPOSEES OU ADOPTEES SUR LA BASE DE LA SIXIEME DIRECTIVE 46CHAPITRE I

Directives déterminant le champ d'application de certaines exonérations en régime international 47

CHAPITRE II

Directives visant à supprimer les doubles impositions 50

A. vis-à-vis des assujettis 50

B. vis-à-vis des particuliers 50

CHAPITRE III

Autres directives modifiant ou complétant la sixième directive 53

CONCLUSION 57

INTRODUCTION

Le premier rapport sur le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁽¹⁾ a été présenté au Conseil le 22 septembre 1983 et transmis ensuite au Parlement européen.

Tous les Etats membres appliquent maintenant le système de taxe sur la valeur ajoutée. Le Portugal est en bonne voie d'adhérer au système commun de TVA. En effet, cet Etat membre a d'ores et déjà remplacé son ancienne taxe sur le chiffre d'affaire appliquée au seul stade du commerce de gros par un système de taxe sur la valeur ajoutée très proche du système communautaire.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée a été introduit en Espagne et en Grèce respectivement le 1^{er} janvier 1986 et le 1^{er} janvier 1987.

La Grèce avait été autorisée lors de son adhésion aux Communautés à ne mettre le système commun de TVA en vigueur qu'à partir du 1^{er} janvier 1984. Deux reports successifs lui ont permis de différer cette échéance jusqu'à la date du 1^{er} janvier 1987⁽²⁾.

L'acte d'adhésion de l'Espagne et du Portugal a fixé respectivement au 1^{er} janvier 1986 et au 1^{er} janvier 1987 les dates d'introduction du système commun de TVA dans ces nouveaux Etats membres. Une déclaration commune prévoit par ailleurs que pendant la durée de l'application de la dérogation temporaire permettant à la République portugaise de différer l'introduction du système commun de TVA, cet Etat membre est assimilé à un pays tiers pour l'application des première, sixième, huitième et dixième directives relatives à la TVA.

⁽¹⁾ Doc. COM(83) 426 final

⁽²⁾ 15^{ème} directive (83/648/CEE) du 19.12.1983 (J.O. n° L 360 du 23.12.1983, page 49) et 21^{ème} directive (86/247/CEE) du 16.06.1986 (J.O. n° L 164 du 20.06.1986, page 27)

Le premier rapport sur le fonctionnement du système commun de T.V.A. rappelait les difficultés rencontrées par la plupart des Etats membres pour respecter la date du 1er janvier 1978 fixée par la sixième directive pour introduire ce système dans leur législation et la nécessité du report jusqu'au 1er janvier 1979 accordé par la neuvième directive du Conseil du 26 juin 1978 à certains Etats membres.

Aux arrêts de la Cour de justice dans le domaine des droits directs pouvant être invoqués par les assujettis pendant la période allant du 1er janvier 1979 à l'adaptation effective des législations nationales à la sixième directive(1), s'est ajouté entre-temps l'arrêt dans l'affaire 70/83(2). Cette affaire avait pour objet une demande de décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13 B-d), point 1 de la sixième directive et de l'article 1 de la neuvième.

Dans cet arrêt, la Cour a établi qu'à défaut d'exécution de la sixième directive, un opérateur de négociation de crédits pouvait invoquer la disposition relative à l'exonération de la taxe, prévue à l'article 13 B-d), point 1, de cette directive, pour des opérations effectuées entre le 1er janvier et le 30 juin 1978, lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval. La Cour a considéré ainsi que la neuvième directive prorogeant jusqu'au 1er janvier 1979 le délai d'exécution de la sixième directive était dépourvue d'effet rétroactif à l'égard des opérations effectuées par les opérateurs économiques préalablement à son entrée en vigueur.

x

x x

(1) Voir l'"INTRODUCTION" au premier rapport.

(2) Arrêt du 22.2.1984 - R.J.C. 1984, page 1.075.

Le présent rapport traitera en particulier des difficultés internes du système en faisant la distinction entre les difficultés liées aux divergences des législations nationales non résorbées par la sixième directive (Titre I) et les difficultés liées à l'interprétation des dispositions de cette directive (Titre II). Le titre III rappellera quelles ont été les principales directives proposées ou adoptées sur la base de la sixième directive pendant la période considérée.

La situation décrite est celle existant au 30 juin 1987.

x

x

x

TITRE PREMIERLES DIVERGENCES MAINTENUES DANS LA DIRECTIVE

Pour les raisons évoquées dans le premier rapport, un certain nombre de divergences subsistent dans la sixième directive. Celles-ci ont été classées en deux groupes :

- divergences liées à certaines imperfections du système actuel ou à certaines facultés maintenues par la directive (Chapitre I) ;
- divergences liées aux options ouvertes par la directive (Chapitre II).

x

x x

CHAPITRE I

Divergences liées à certaines imperfections ou au maintien de certaines facultés

Dans son premier rapport, la Commission avait constaté que certains éléments d'imperfection dans le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée pourraient être corrigés sans poser de difficultés particulièrement importantes, en apportant au texte de la sixième directive davantage de précisions, voire quelques modifications qui ne toucheraient pas à l'économie générale du système.

La proposition de dix-neuvième directive transmise au Conseil le 5 décembre 1984 (1) se situe dans cette perspective, en poursuivant l'uniformisation du système commun de T.V.A. et en permettant par la même occasion une application plus homogène du système de perception des ressources propres.

Cette proposition a reçu les avis du Comité économique et social et du Parlement européen respectivement les 3 juillet 1985 et 6 avril 1987 (2). Les facultés contenues dans la sixième directive demeurent néanmoins. Il sera uniquement fait mention ci-après de celles qui ont fait l'objet de propositions de modification ou qui ont été plus particulièrement utilisées par les Etats membres au cours de la période considérée.

(1) J.O. n° C 347 du 29.12.1984, page 5

(2) Des détails concernant ces avis et la proposition de modification figurent au Titre III du présent rapport.

A. Faculté de déroger à la définition de l'assujetti
(Article 4, paragraphe 4, 2^{ème} alinéa)

Le Royaume-Uni a procédé à la consultation du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 4, paragraphe 4, 2^{ème} alinéa de la sixième directive, en vue de faire usage, dans sa législation, de "la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation."

Le Royaume-Uni est confronté au phénomène croissant de morcellement d'entreprises, à savoir la pratique par laquelle une personne subdivise artificiellement une activité unique en plusieurs entités indépendantes afin d'éviter pour certaines ou même toutes ces entités, l'immatriculation à la T.V.A.

Pour lutter contre ce type d'évasion, le Royaume-Uni a introduit dans sa législation des mesures permettant de considérer comme un seul assujetti pour l'enregistrement et le paiement de la T.V.A. un ensemble de telles entités.

Il faut rappeler que le Royaume-Uni avait déjà consulté le Comité de la T.V.A. sur la base de l'article 4, paragraphe 4, au sujet de l'application d'une disposition législative visant des groupes de deux ou plusieurs personnes morales. L'Allemagne, le Danemark, l'Irlande et les Pays-Bas avaient également à l'époque procédé à une telle consultation et la Commission avait engagé une procédure d'infraction contre l'Allemagne sur la base de l'article 169 du Traité⁽¹⁾. Entre-temps, cet Etat membre a mis sa législation en conformité avec la sixième directive et, par conséquent la procédure n'a pas été poursuivie.

⁽¹⁾ Cf. Premier rapport, Titre I, Chap. I, point A.

B. Faculté de déroger à la définition de la base d'imposition à l'importation (Article 11-B-2)

La faculté de retenir comme base d'imposition à l'importation d'un autre Etat membre la valeur définie par la réglementation douanière, comme cela est prévu au paragraphe 2 de l'article 11-B de la sixième directive n'est plus compatible avec le degré d'intégration atteint par la Communauté et avec l'objectif de l'achèvement du marché intérieur. En effet, d'une part c'est la contre-valeur réelle qui doit être prise en considération dans un système de T.V.A. et, d'autre part, dans la perspective d'un marché unique, il faut faire en sorte qu'un même critère s'applique, pour la détermination de la base d'imposition, aux transactions intracommunautaires et à celles à l'intérieur du pays. En revanche, elle pourrait être conservée en ce qui concerne les importations en provenance de pays tiers. La proposition de dix-neuvième directive prévoit dès lors une modification de la sixième directive dans ce sens, en limitant la faculté de retenir la valeur en douane aux seules importations en provenance de pays tiers.

La Commission avait saisi la Cour de Justice le 22 mars 1982 d'un recours suite au non-respect par un Etat membre des règles de la sixième directive en matière d'évaluation de la base d'imposition d'équidés de grande valeur (Affaire 95/82). L'Etat en cause s'étant entre-temps conformé aux règles communautaires, ce recours est devenu sans objet et a été rayé du rôle de la Cour.

C. Facultés laissées en matière de régime particulier applicable aux petites entreprises (Article 24)

1. Le premier rapport soulignait que les larges possibilités laissées aux Etats membres avaient créé des divergences importantes dans les systèmes mis en place en faveur des petites entreprises. Il ajoutait qu'il convenait de mettre fin à ces divergences à l'issue de la période transitoire en définissant des régimes simplifiés et de franchises communs.

Conformément à l'article 24, paragraphe 8, la Commission avait, en outre, établi un rapport spécifique⁽¹⁾ qui analysait les différents régimes de franchises et d'atténuation dégressive et les régimes forfaitaires en vigueur dans les Etats membres.

⁽¹⁾ Doc. COM(83) 748 final du 15.12.1983.

A la suite de ce rapport, la Commission a présenté le 9 octobre 1986 une proposition de directive au Conseil modifiant l'article 24⁽¹⁾. Cette proposition a pour but de permettre une plus grande facilité au niveau de la gestion tant pour l'administration que pour les assujettis eux-mêmes, ainsi qu'au niveau du contrôle et de la perception de l'impôt, tout en préservant la neutralité économique des régimes spécifiques retenus pour les petites entreprises ainsi que les règles fondamentales de collecte de l'impôt.

Cette proposition répond, en outre, aux vœux du Conseil européen qui a expressément souhaité l'élimination des obstacles à la création et à l'élargissement des petites et moyennes entreprises ainsi que la simplification de l'environnement fiscal et administratif de ces entreprises. Cette proposition s'inscrit dans le Programme d'Action communautaire en faveur des P.M.E., approuvé par la Résolution du Conseil du 3 novembre 1986⁽²⁾.

⁽¹⁾ J.O. n° C 272 du 28.10.1986.

⁽²⁾ J.O. n° C 287 du 14.11.1986, p. 1.

2. L'Italie a procédé à la consultation du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 24, paragraphe 1 de la sixième directive au sujet de l'introduction pour chacun des exercices 1985, 1986 et 1987 de mesures en faveur des petites et moyennes entreprises qui, au cours de l'année 1984, n'ont pas dépassé un chiffre d'affaires de 780 millions de lires (à l'époque ± 570.000 Ecus, ± 26.000.000 FB) ainsi que des assujettis exerçant un art ou une profession libérale.

Des mesures faisant l'objet de la consultation concernent en particulier le régime des déductions et la détermination du chiffre d'affaires.

En matière de déduction, les entreprises peuvent opter pour un régime forfaitaire qui leur permet de déterminer la taxe dont elles sont redevables en déduisant de la taxe relative aux opérations imposables, des pourcentages forfaitaires fixés par secteur d'activité. Par ailleurs, les entreprises concernées qui, au cours de l'année 1984 n'ont pas dépassé 18.000.000 de lires (à l'époque ± 13.000 Ecus, ± 600.000 FB) sont exemptées de certaines obligations de facturation et de comptabilisation.

En ce qui concerne la détermination du chiffre d'affaires, l'Administration fiscale est autorisée, sous certaines conditions, à rectifier les déclarations fiscales des assujettis concernés par voie de présomption. Cette présomption est basée sur la nature de l'activité, ainsi que sur d'autres éléments tels que la dimension et la situation des ateliers, le nombre de travailleurs, les achats de marchandises, la consommation d'énergie, etc.

D. Faculté pour les Etats membres d'appliquer des mesures de simplification dérogatoires à la sixième directive

1. Une liste des mesures dérogatoires notifiées à la Commission dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, figurait en annexe du premier rapport. Il s'agissait des mesures déjà appliquées par les Etats membres au 1er janvier 1977.

Dans ce rapport, la Commission avait déclaré qu'elle attachait un intérêt tout particulier au respect des conditions de fond posées au paragraphe premier de l'article 27 et que, dans cette optique, elle réservait son opinion quant à certaines de ces mesures.

Parmi les procédures d'infraction entamées à l'encontre de plusieurs d'entre elles, l'une a abouti, en date du 10 avril 1984, à un arrêt de la Cour de Justice, dans l'affaire 324/82 contre la Belgique⁽¹⁾. Dans son arrêt, la Cour a déclaré qu'en maintenant dans le secteur des voitures, comme base d'imposition de la T.V.A., le prix de catalogue en tant que mesure particulière dérogatoire à l'article 11 de la sixième directive, sans que les conditions prévues dans l'article 27, paragraphe 5 soient réunies, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du Traité CEE.

Une procédure d'infraction à l'encontre de la France concernant la détermination forfaitaire de bases d'imposition maximales pour les importations et livraisons d'équipés de grande valeur a été classée, cet Etat membre ayant mis sa législation en conformité avec la sixième directive.

La Commission a également décidé de classer la procédure entamée à l'encontre du Luxembourg concernant l'application du régime forfaitaire agricole à certains biens.

2. Depuis la parution du premier rapport, plusieurs "nouvelles" mesures ont été notifiées par les Etats membres sur la base des paragraphes 1 à 4 de l'article 27.

Il s'agit des mesures suivantes :

- pour l'Allemagne et le Luxembourg : mesure dérogatoire visant, dans le cadre d'un projet de convention germano-luxembourgeoise, à soumettre entièrement à la seule taxe sur la valeur ajoutée allemande, l'ensemble des travaux de construction et d'entretien d'un pont frontalier, la République fédérale d'Allemagne prenant à charge l'exécution de ces opérations⁽²⁾.

⁽¹⁾ R.C.J. 1984, page 1.861.

⁽²⁾ Décision du Conseil du 18.03.1983 - J.O. n° L 181 du 06.07.1983, page 25.

- pour l'Allemagne et les Pays-Bas: mesure dérogatoire visant, dans le cadre d'un projet de convention germano-néerlandais, à soumettre entièrement à la seule taxe sur la valeur ajoutée allemande l'ensemble des travaux de construction et d'entretien concernant le déplacement du Chenal de l'Ems et l'extension du port d'Emden, la République fédérale d'Allemagne prenant à charge l'exécution de ces opérations⁽¹⁾;
- pour la France : mise en place dans le secteur des jeux automatiques, pour une période de quatre ans, d'un dispositif prévoyant le non-remboursement des excédents de crédit de taxe déductible et l'imputation sur la taxe due des exercices ultérieurs⁽²⁾.

Une procédure d'infraction est actuellement en cours, les conditions contenues dans la Décision du Conseil n'étant pas respectées;

- pour le Royaume-Uni :
 - a) Mise en place d'un régime particulier de perception de la taxe visant à éviter certaines fraudes ou évasions fiscales concernant les livraisons, entre assujettis, d'or, de monnaie en or et de déchets d'or⁽³⁾
 - b) Mise en place, pour une période de deux années, d'un système de perception de la taxe visant à éviter des évasions fiscales dans le cas où le système de commercialisation de certaines firmes est basé sur la vente de leurs produits à des revendeurs qui ne sont pas tenus à l'assujettissement⁽⁴⁾. Il s'agit en fait d'une mesure qui avait déjà fait l'objet d'une notification dans le cadre de l'article 27, paragraphe 5, mais qui a été modifiée entre-temps.

⁽¹⁾ Décision du Conseil du 10.09.1984 - J.O. n° L 264 du 05.10.1984, page 26

⁽²⁾ Décision du Conseil du 23.10.1984 - J.O. n° L 285 du 30.10.1984, page 17

⁽³⁾ Décision du Conseil du 15.04.1984 - J.O. n° L 264 du 05.10.1984, page 27

⁽⁴⁾ Décision du Conseil du 13.06.1985 - J.O. n° L 199 du 31.07.1985, page 60

La mesure autorisée par la décision du Conseil du 13 juin 1985 sur la base de l'article 27, paragraphe 4, a été prorogée pour une nouvelle période de deux ans⁽¹⁾.

- c) Application de mesures forfaitaires relatives à la non-déductibilité de la taxe grevant les frais de carburant de véhicules d'entreprises⁽²⁾;
- d) Mesures visant à simplifier le calcul de la taxe pour les longs séjours en hôtel, en évaluant de manière forfaitaire la partie de la prestation censée correspondre à une location immobilière, exonérée conformément aux dispositions de l'article 13-B-b-1 de la sixième directive⁽³⁾.

Cette mesure se substitue à une disposition sur la base du paragraphe 5 de l'article 27 et dont le champ d'application était plus large;

- e) Mesures de lutte contre l'évasion fiscale visant à empêcher les assujettis de réduire artificiellement les prix relatifs à des livraisons ou à des importations de biens, ou à des prestations de services, fournies à des personnes totalement ou partiellement exonérées avec lesquelles ils ont certains liens familiaux, juridiques ou économiques précisés dans la législation nationale. Dans ces situations ainsi visées, le prix du marché libre peut être retenu comme contrepartie de l'opération, que celle-ci soit ou non effectivement taxée, s'il y a une présomption sérieuse d'évasion fiscale⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ Décision du Conseil du 25.05.1987 - J.O. n° L 188 du 08.07.1987, page 52

⁽²⁾ Décision du Conseil du 21.07.1986 - J.O. n° L 212 du 02.08.1986, page 35

⁽³⁾ Décision du Conseil du 10.12.1986 - J.O. n° L 359 du 19.12.1986, page 59

⁽⁴⁾ Décision du Conseil du 11.04.1987 - J.O. n° L 132 du 21.05.1987, page 22

- f) Mesure dérogatoire à l'article 17, paragraphe 1 autorisant le Royaume-Uni à accorder de façon facultative aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 340.000 Ecus, le report du droit à déduction de la taxe jusqu'au moment où celle-ci a été acquittée au fournisseur. Cette mesure, considérée comme une mesure de simplification, s'insère dans un système d'imposition facultatif en faveur des entreprises précitées, fondé sur l'article 10, paragraphe 2, 3^{ème} alinéa de la sixième directive⁽¹⁾.
- g) Introduction, pour une période de deux années, d'une mesure dérogatoire de lutte contre l'évasion fiscale visant à éviter que des groupes d'entreprises considérés comme un seul assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 4 de la sixième directive et qui n'ont pas droit à une déduction totale de la taxe, ne bénéficient de la déduction complète de la taxe grevant certaines acquisitions de biens d'équipement, par le truchement d'une société créée et dissoute pour la circonstance⁽²⁾.

⁽¹⁾ Par Décision du conseil du 23.07.1987 (J.O. n° L 213 du 04.08.1987, p. 40), l'autorisation d'appliquer cette mesure a été limitée jusqu'au 30.09.1990 avec possibilité d'une prorogation après cette date au vu d'un rapport et sur proposition, le cas échéant, de la Commission.

⁽²⁾ Décision non publiée (réputée acquise en date du 13.04.1987)

CHAPITRE II

Divergences liées aux options

A. Options relevant de l'article 28

L'article 28 permet aux Etats membres d'appliquer pendant une période transitoire, certaines dérogations par rapport au régime normal du système commun de T.V.A. Cette période a été initialement fixée à cinq ans à partir de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Le Conseil s'est engagé à statuer, avant son expiration, sur la suppression d'une partie ou de la totalité de ces dérogations.

La Commission a transmis au Conseil, le 17 janvier 1983, un rapport dans lequel sont examinées l'utilisation faite par les Etats membres de ces dérogations et les difficultés qu'entraînerait leur suppression⁽¹⁾. Ce rapport a fait l'objet d'un examen par le Groupe de travail ad hoc du Conseil en date du 30 mars 1983.

A la suite de cet examen, la Commission est arrivée à la conclusion qu'il était nécessaire et possible de prévoir la suppression de la plupart des dérogations de l'article 28, paragraphe 3 de la directive. Dans ce but, elle a transmis au Conseil, en date du 4 décembre 1984, une proposition de dix-huitième directive prévoyant la suppression progressive, en fonction de leur impact économique, social et budgétaire, de la plupart des dérogations visées par cette disposition⁽²⁾.

Le Comité économique et social et le Parlement européen ont rendu leur avis sur cette proposition respectivement les 3 juillet 1985 et 6 avril 1987⁽³⁾.

Actuellement, la proposition est encore à l'examen auprès des instances du Conseil.

⁽¹⁾ Doc. COM(82)885

⁽²⁾ J.O. n° C 347 du 29.12.1984, page 3

⁽³⁾ Des détails concernant ces avis et la proposition de modification figurent au Titre III du présent rapport.

Dans son rapport du 17 janvier 1983, la Commission fait également état de l'utilisation des dérogations de l'article 28, paragraphe 2 autorisant les Etats membres à maintenir, sous certaines conditions et jusqu'à l'abolition des frontières fiscales, les exonérations avec déduction des taxes en amont appelées couramment taux zéro existant au 31 décembre 1975. Le rapport met notamment en évidence les inconvénients de l'application du taux zéro à l'intérieur du pays, en particulier lorsque celui-ci s'étend à une large part de la consommation d'un Etat.

B. Options relevant de l'article 13 C

Ces options pour la taxation ouvertes au littéra C de l'article 13 ont fait l'objet d'un examen particulier dans le premier rapport avec, en annexe, trois tableaux donnant une vue d'ensemble de la situation dans les différents Etats membres, pour chacune des opérations visées.

La proposition de dix-neuvième directive a prévu un ajout à l'article 13-C, qui exclut du bénéfice du droit d'option ouvert par cette disposition en faveur des opérations bancaires et financières, "les prestations de services rendues par les organismes financiers émetteurs ou gestionnaires de cartes de paiement ou autres documents similaires".

Un rappel des raisons ayant conduit à cette exclusion figure au Titre II, Chapitre V : Questions d'interprétation relatives aux exonérations - Point B - Cartes de paiement.

TITRE IIDIFFICULTES LIEES A L'INTERPRETATION DE CERTAINES
DISPOSITIONS DE LA DIRECTIVE

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a poursuivi ses travaux en fonction des questions évoquées par les Etats membres et par les services de la Commission eux-mêmes concernant l'application des dispositions communautaires en matière de TVA et en particulier des dispositions de la sixième directive.

Le Comité a tenu 8 sessions entre le 1er janvier 1982 et le 31 décembre 1986. 54 documents de travail y ont été examinés dont 7 dans le cadre d'une consultation.

Un certain nombre d'orientations majoritaires dégagées à l'issue des réunions du Comité ont fait l'objet de propositions d'amélioration de la sixième directive que la Commission a transmises au Conseil dans le cadre de sa proposition de dix-neuvième directive déjà citée.

Le présent rapport évoquera en même temps les principales difficultés d'application rencontrées au cours de la période considérée, les orientations dégagées à l'issue des réunions du Comité et, le cas échéant, les améliorations apportées ou proposées. Il fera également mention de la jurisprudence en la matière en commentant brièvement certains arrêts de la Cour de justice intervenus après la parution du précédent rapport.

CHAPITRE I

L'application de l'article 2 à certaines opérations

Dans son arrêt du 28 février 1984 dans l'affaire 294/82, la Cour de Justice a déclaré que l'article 2 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'aucune dette de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne prend naissance lors de l'importation illégale dans la Communauté de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques⁽¹⁾.

La question a été posée au Comité de la taxe sur la valeur ajoutée de savoir quelle était la portée de cet arrêt et quelles en étaient les conséquences pour l'application de l'article 2 de la sixième directive. A la grande majorité, le Comité a estimé que les opérations effectuées à l'intérieur du pays et portant sur les biens faisant l'objet d'une interdiction de commercialisation restaient en dehors du champ d'application de la T.V.A., dans les conditions et limites fixées par l'arrêt.

Entre-temps, la Cour de Justice a été saisie de deux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de l'article 2 de la sixième directive à la lumière de l'arrêt précité en ce qui concerne la livraison de stupéfiants à l'intérieur du territoire d'un Etat membre (Affaire 289/86 : Vereniging Happy Family - Amsterdam) et les livraisons d'amphétamines, effectuées à l'intérieur du pays, dans la mesure où il s'agit de livraisons interdites par la loi, mais tolérées dans les faits (Affaire 269/86 - W.J.R. Mol à Haule - Pays-Bas).

⁽¹⁾ R.C.J. 1984, page 1.177

CHAPITRE II

L'assujettissement de certaines activités (art. 4, par. 5)

1. Les notaires et huissiers de justice

Le précédent rapport avait évoqué les difficultés rencontrées concernant l'assujettissement de certaines professions dont les titulaires peuvent "instrumenter" en qualité d'officiers publics. Il s'agissait entre autres du cas des notaires et des huissiers de justice des Pays-Bas, dont les fonctions publiques n'étaient pas soumises au régime de la TVA. Or, la Commission estimait que les titulaires de ces professions devaient être assujettis à la TVA, conformément à l'article 4 de la sixième directive, étant donné qu'il est incontestable qu'ils exercent d'une façon indépendante, à savoir en dehors de tout lien de subordination et sous leur propre responsabilité juridique, une activité économique entendue comme activité permanente de prestations de services exercée à titre onéreux. La Commission était par ailleurs d'avis qu'au vu du principe même de la TVA, consistant dans un impôt général sur la consommation, une interprétation restrictive de l'article 4, par. 5 s'imposait; ne seraient, dès lors, visés par cette disposition que les actes accomplis par des organismes de droit public et liés aux compétences et attributions fondamentales de l'autorité publique, et non pas les activités qui peuvent être exercées par nature par des particuliers dans un but lucratif.

La Commission a fait valoir ces arguments parmi d'autres lorsqu'elle a introduit un recours sur la base de l'art. 169 du Traité auprès de la Cour de Justice.

Dans son arrêt du 26 mars 1987 (affaire 235/85), la Cour a confirmé l'opinion de la Commission(1).

(1) Non encore publié au R.C.J.

J.O.C.E. n° C 108 du 23.4.1987, page 5.

2. Les prestataires de services de surveillance et d'assistance à la navigation aérienne

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a été saisi d'une question concernant le régime fiscal applicable aux services de surveillance et d'assistance à la navigation aérienne et en particulier le statut fiscal des prestataires, organismes d'Etat, organismes semi-publics ou autorités locales qui rendent ces services soit directement soit par l'intermédiaire de sociétés concessionnaires.

Sur la base d'une analyse des services de la Commission, des orientations ont pu être dégagées en fonction de trois types de services d'assistance fournis au trafic aérien. C'est ainsi que le Comité s'est déclaré à la quasi-unanimité pour l'assujettissement des prestataires des services fournis dans la zone de l'aéroport (services d'atterrissage, de parking, etc.), ces services étant, selon le cas, taxés ou exonérés sur la base de l'article 15, paragraphe 9 ; la majorité des délégations se sont par ailleurs déclarées en faveur du non-assujettissement des prestataires des services fournis dans la zone d'atterrissage et de décollage (contrôle de l'espace aérien à proximité de l'aéroport par des "tours de contrôle") ainsi que des prestataires des services relatifs aux espaces supérieurs et inférieurs (contrôle de la navigation de route) sur la base de l'article 4, paragraphe 5, 1er alinéa. Le Comité s'est prononcé à l'unanimité pour le non-assujettissement d'EUROCONTROL tant pour ses prestations de contrôle de la navigation de route que pour son activité de calcul, de perception et de redistribution des redevances perçues auprès des compagnies de navigation aérienne en rémunération des services de contrôle fournis par les Etats.

CHAPITRE III

La localisation des prestations de services

(article 9)

A. La location de biens meubles corporels

1. Le premier rapport avait souligné qu'une application un peu trop littérale de l'article 9 paragraphe 1 pouvait conduire à soustraire certaines locations de biens meubles corporels de la taxe du pays où la taxation devrait avoir lieu, c'est-à-dire le lieu où la location est consentie.

La dixième directive du Conseil du 31 juillet 1984(1) tend à remédier à cet état de chose en modifiant le lieu de taxation de la location de tels biens, qui devient l'endroit où se trouve le preneur (article 9-2-e).

La location de moyens de transport a cependant été exclue de la modification et demeure, par conséquent, taxable selon le principe de l'article 9 par.1 au lieu du prestataire.

2. Les services de la Commission ont été appelés à examiner plusieurs problèmes posés par un Etat membre concernant l'application de la sixième et de la dixième directives à certaines opérations de leasing international. Il s'agissait, en particulier, de situations relevant davantage du domaine de la location que de celui du leasing proprement dit dans lesquelles une société de leasing achète des biens d'équipement dans un pays autre que celui où elle a son siège pour les donner en location dans le même pays à un assujetti.

Dans ces circonstances, la société de leasing exerce "de facto" une activité économique dans le pays du preneur. En conséquence, c'est la règle de territorialité de l'article 9, paragraphe 1 que l'on doit chercher à appliquer en premier lieu et ce n'est que si le prestataire n'a pas d'établissement stable dans le pays du preneur que la règle de l'article 9-2-e) intervient conformément à la dixième directive. Interrogées à ce sujet, les délégations du Comité de

(1) JO n° L 208 du 3.8.1984, p. 58

la T.V.A. ont partagé cette analyse tout en constatant qu'en cas d'application de la disposition de l'article 9-2-e, la T.V.A. ayant grevé l'achat de matériel serait remboursée par l'application de la procédure prévue par la huitième ou par la treizième directive selon que la société de leasing est établie à l'intérieur de la Communauté ou dans un pays tiers.

L'analyse demeure la même s'il s'agit de moyens de transport donnés en location dans les mêmes circonstances. Mais étant donné que ces biens sont exclus du champ d'application de la dixième directive, ceux-ci seront imposables selon le principe général de l'article 9, paragraphe 1 du lieu du prestataire qui, en l'occurrence, coïncide avec celui du preneur ; si le prestataire ne désigne pas un siège d'activité ou ne dispose pas d'un établissement stable, le redevable de la taxe peut être désigné conformément à l'article 21-1-a). La majorité des délégations du Comité de la T.V.A. ont cependant maintenu le point de vue selon lequel la taxation d'une opération de location de moyens de transport dans le pays où ces moyens de transport sont achetés et donnés en location par le prestataire n'est possible que si ce dernier y dispose d'un siège ou d'un établissement stable. Lorsqu'il s'agit d'un prestataire d'un pays tiers, le Comité, à l'unanimité, est d'avis que la taxation doit avoir lieu dans l'Etat membre du preneur, la grande majorité en se fondant sur l'article 9, paragraphe 3 b), une minorité sur l'article 9, paragraphe 1.

B. L'assimilation des palettes et conteneurs à des moyens de transport

Le premier rapport avait également rappelé la nécessité de donner un contenu identique dans les Etats membres à la notion de "moyen de transport" afin d'éviter que le lieu de taxation de certains biens et notamment, ceux susceptibles par leur nature même de se déplacer à travers les frontières, ne varie en fonction de la qualification de "moyen de transport" ou de "bien meuble corporel" qui leur est donnée.

C'est dès lors en vue d'atteindre ce résultat et pour tenir compte de l'avis de la grande majorité des Etats membres que la Commission a inséré dans sa proposition de dix-neuvième directive une précision à l'article 9 libellée comme suit :

"L'expression "moyens de transport" utilisée au présent article s'applique également aux palettes et conteneurs, ainsi qu'aux équipements et dispositifs susceptibles d'être tractés ou poussés pour l'exécution d'un contrat de transport ou de remorquage."

C. La définition de la notion d'"établissement stable" figurant à l'article 9

1. L'article 9-2-e énumère une série de prestations de services dont le lieu de taxation est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services est rendue.

Or, il est apparu que la notion d'établissement stable n'était pas identique dans tous les Etats membres et que ce fait posait des problèmes lorsqu'il s'agit de déterminer le lieu de taxation des opérations visées par l'article 9-2-e d'une part et la procédure de remboursement de la taxe sur la base de la sixième ou de la huitième directive d'autre part.

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a été interrogé sur les deux interprétations possibles de cette notion; l'une consistant à considérer l'établissement stable comme une installation fixe à partir de laquelle des opérations (ventes ou prestations de services) peuvent être effectuées; une autre selon laquelle cette capacité (potentielle) d'effectuer des opérations n'est pas nécessaire, un simple bureau d'information ou un simple siège d'organisation administrative pouvant suffire. La grande majorité du Comité a estimé que l'établissement stable devait plutôt être défini sans référence à sa capacité d'effectuer des opérations imposables.

La proposition de dix-neuvième directive a tenu compte de cette orientation en prévoyant un ajout à l'article 9 qui définit l'établissement stable comme "toute installation fixe d'un assujetti même si aucune opération imposable n'est susceptible d'y être effectuée".

2. La disposition de l'article 9-1 pose le principe général du lieu de taxation des prestations de services en le situant "à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ...".

La notion d'"établissement stable" contenue dans cette disposition a été complétée par l'arrêt du 4 juillet 1985 de la Cour de Justice dans l'affaire 168/84 - G. Berkholz contre Finanzamt Hamburg - Mitte - Altstadt⁽¹⁾ dont il faut retenir en particulier qu'une installation destinée à une activité commerciale sur un bateau naviguant hors du territoire national en haute mer -

⁽¹⁾ Non encore publié au R.J.C. - J.O. n° C 191 du 31.07.1985, page 8

il s'agissait en l'occurrence de l'exploitation de machines à sous - ne constitue un établissement stable au sens de l'article 9-1 que si cette installation comporte une réunion permanente de moyens humains et techniques nécessaires aux prestations de services en cause et que ces prestations ne peuvent pas être utilement rattachées au siège de l'activité économique du prestataire.

D. L'application de l'article 9-2-e aux organismes publics de radio-télévision

L'article 9-2-e énumère une série de prestations de services qui sont taxables au lieu du preneur lorsque celui-ci est un assujetti d'un Etat membre. Pour ces prestations, le statut du preneur détermine par conséquent le lieu de la taxation.

Or, il est apparu que le statut fiscal des organismes de radio-télévision n'était pas le même dans tous les Etats membres pour ce qui concerne leurs activités non-commerciales. Dans certains Etats membres, ils sont considérés comme non-assujettis et leurs activités comme étant en dehors du champ d'application de la taxe tandis qu'ils sont assujettis dans d'autres, leurs prestations étant alors exonérées.

Cette situation est de nature à créer une incertitude juridique voire des doubles ou des non-impositions, le prestataire de services ne connaissant pas nécessairement le statut de l'organisme preneur de ses services.

Seule une application uniforme dans tous les Etats membres de l'article 9-2-e aux organismes publics de radio-télévision, quel que soit le statut fiscal (exonéré ou hors du champ d'application de la T.V.A.) de ces organismes, chaque fois qu'un tel organisme est preneur d'un service mentionné dans cette disposition pourrait résoudre ce problème. Interrogé sur cette question, la quasi-unanimité du Comité de la T.V.A. s'est prononcée, pour des raisons de simplification, en faveur d'une telle solution.

E. Les prestations de télécommunication

Plusieurs questions ont été posées en ce qui concerne le régime de certaines prestations de télécommunication du fait, dans la plupart des cas, du caractère international de ces prestations. Les travaux du Comité de la T.V.A. ont permis de dégager certaines orientations en ce qui concerne notamment le lieu des prestations de télécommunication internationales (le pays de l'interlocuteur payant la communication conformément au critère du siège du prestataire), les prestations de télécommunication à destination des bateaux de mer et notamment l'utilisation des relais installés sur la côte (considérées comme effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et exonérées dans les limites de l'article 15, paragraphe 8), les prestations effectuées par les services publics de télécommunication relatives à l'utilisation de leurs réseaux par d'autres Etats membres (en faveur d'une exonération semblable à celle prévue pour les opérations assimilées à une exportation).

CHAPITRE IV

Questions d'interprétation relatives à la base d'imposition

(Article 11)

A. Base minimale d'imposition

La Commission avait engagé en mars 1981, la procédure d'infraction prévue à l'article 169 du traité, à l'encontre de la Belgique, à la suite de la non-conformité de la législation T.V.A. de cet Etat membre relative au calcul de la base d'imposition des voitures avec les articles 11 et 27 de la sixième directive.

Dans sa requête à la Cour de Justice, la Commission avait fait valoir que le régime belge n'était pas compatible avec l'article 11 puisqu'il avait pour résultat de taxer systématiquement la livraison ou l'importation de voitures neuves, sur une valeur en général supérieure à la contrepartie réellement obtenue par le fournisseur ou au prix payé par le particulier important en parallèle. En ce qui concerne les livraisons sur le marché national, le régime belge grevait de la T.V.A. la valeur de tous rabais ou ristournes et était en cela contraire aux dispositions de l'article 11-A-3-b. Pour les voitures importées, le régime belge ne tenait pas compte du prix réellement payé.

La Commission avait par ailleurs estimé que les mesures en cause, notifiées sur la base de l'article 27, paragraphe 5 n'étaient pas couvertes par cette disposition en ce qu'elles revêtaient un caractère trop général; en effet, elles rendaient pratiquement sans objet pour le secteur du marché en question, le système de l'article 11, de sorte qu'elles étaient disproportionnées par rapport au but recherché. La Commission a enfin contesté que les dispositions litigieuses étaient justifiées par le souci d'éviter des fraudes ou évasions fiscales et qu'elles constituaient de véritables mesures de simplification de la perception de la taxe.

La Cour de Justice a confirmé les points de vue de la Commission dans son arrêt du 10 avril 1984 (Affaire 324/82)⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Op. cit. Titre I, Chapitre I, point D.1

Suite à cet arrêt de la Cour, la Belgique a modifié sa législation de telle sorte que la T.V.A. sera dorénavant calculée sur la valeur réellement payée par l'acheteur. Mais en même temps la Belgique prévoit l'application d'une taxe d'immatriculation dont le taux est le même que celui de la T.V.A. et qui frappe la différence entre le prix catalogue et le prix facturé.

Considérant que les nouvelles dispositions ne semblent pas conformes à l'arrêt de la Cour, la Commission a introduit, en date du 2 décembre 1985, un nouveau recours sur la base de l'article 169 du Traité. (Affaire 391/85)

B. Livraison d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé

Les législations de l'Irlande et des Pays-Bas prévoient qu'en cas de livraison d'un bien neuf avec reprise par le fournisseur d'un bien usagé de la même espèce, la base imposable est réduite à concurrence de la valeur du bien échangé. La Commission avait estimé que ces régimes constituaient une dérogation à l'article 11 de la sixième directive qui ne saurait être justifiée par l'article 32 de cette même directive et avait introduit deux recours à la Cour de Justice (Affaires 16 et 17/84).

La Cour n'a pas accepté les arguments de la Commission, estimant que, dans leur principe, les régimes en cause étaient couverts, de par leur objectif et leurs effets, par l'article 32 de la sixième directive et qu'ils ne constituaient pas une violation de l'article 11 de cette même directive. Elle a par conséquent rejeté les recours de la Commission par deux arrêts en date du 10 juillet 1985⁽¹⁾.

C. Subventions

1. L'article 11-A-1-a dispose que "les subventions directement liées au prix" sont à comprendre dans la base d'imposition. L'article 19, paragraphe 1, 2^{ème} tiret permet par ailleurs aux Etats qui le souhaitent d'inclure dans le dénominateur du prorata de déduction le montant des subventions "qui ne sont pas directement liées aux prix".

⁽¹⁾ Non encore publiés dans le R.J.C. - I.O. n° C 195 du 03.08.1985, page 4

A l'issue d'une analyse des principales difficultés d'interprétation sur la notion des subventions visées par ces dispositions, la Commission avait estimé qu'une nouvelle réflexion sur l'ensemble du problème était indispensable(1).

En procédant à cette nouvelle réflexion, la Commission a constaté que l'expression de subventions "directement liées aux prix" des opérations effectuées par un assujéti ne pouvait s'interpréter que de manière stricte et littérale dans le cadre de la disposition de l'article 11-A-1-a et que la subvention ne devait être incluse dans la base d'imposition que si les trois conditions suivantes étaient réunies :

- a) elle doit constituer la contrepartie ou un élément de la contrepartie ;
- b) elle doit être versée au fournisseur ou au prestataire ;
- c) elle doit être versée par un tiers.

Cette interprétation a été partagée par la majorité du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Un problème d'interprétation s'est également posé en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux subventions communautaires versées dans le cadre de l'organisation commune du marché pour le lait et les produits laitiers. On sait, en effet, que la Communauté favorise l'adoption de mesures d'encouragement à la vente, à la publicité et à la recherche de marchés pour ces produits.

La question avait été posée au Comité de la taxe sur la valeur ajoutée de savoir si la contribution de la Communauté aux dépenses effectuées pour la réalisation de ces mesures devait être taxée en tant que contrepartie d'un service que les "intéressés" (entreprises de produits laitiers) seraient censés rendre à la Communauté par l'intermédiaire d'un "organisme d'Etat" chargé de la distribution des aides communautaires. Selon les services de la Commission, ni la Communauté ni l'organisme d'Etat ne pouvaient être considérés comme preneur d'un service quelconque. La subvention n'a pour but que de contribuer aux dépenses que les intéressés (entreprises de

(1) Titre II, Chapitre IV, point C du premier rapport

produits laitiers) engageant pour ces services achetés à d'autres assujettis (ex. agences de publicité). S'agissant donc d'une subvention à l'achat, les services de la Commission avaient estimé que l'une des trois conditions ci-dessus n'était pas remplie.

La grande majorité du Comité s'est prononcée dans ce sens puisqu'elle a estimé que les subventions communautaires destinées au financement des actions de publicité en faveur des produits laitiers ne représentent pas la rémunération de services rendus à la Commission et ne sont pas soumises à la TVA lorsqu'elles contribuent au remboursement des dépenses engagées.

D. Les frais accessoires... à inclure dans la base d'imposition

1. La commission d'encaissement perçue par le transporteur

Dans un arrêt du 12 juin 1979, dans l'affaire 126/78(1), la Cour de Justice a dit pour droit que "lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destinataire (clause de remboursement) outre qu'à le transporter, la perception du prix de la marchandise transportée est, par rapport au transport, une prestation accessoire au sens de l'Annexe B, point 5 de la deuxième directive du 11 avril 1967" et qu'"aux fins de l'application de la TVA, les Etats membres n'ont pas la faculté de traiter séparément une prestation accessoire, telle que la perception du montant du remboursement et la prestation du transport de biens."

La question s'est posée de savoir si ces conclusions de la Cour étaient transposables dans le cadre de l'article 11-A-2-b de la sixième directive et si, dès lors, la commission perçue par un transporteur pour encaissement du prix de la marchandise transportée pour le compte du vendeur devait être ou non incluse dans la base d'imposition de la prestation de transport, comme frais accessoires de cette prestation au sens de la disposition de l'article 11 précitée.

(1) R.J.C. 1979, page 2041

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a estimé qu'il n'était pas possible d'extrapoler purement et simplement l'arrêt de la Cour dans le contexte de l'article 11-A-2-b et que le caractère accessoire ou non accessoire ne pouvait résulter que de l'examen des termes du contrat conclu entre l'expéditeur et le transporteur.

2. Les intérêts dus pour ventes à tempérament

Le premier rapport avait soulevé la question du régime applicable aux suppléments de prix réclamés par le fournisseur en cas de vente à tempérament, la question posée étant de savoir s'il fallait exonérer les frais financiers sur la base de l'article 13-B-d ou si, au contraire, il fallait se fonder sur le caractère de frais accessoires qui pourrait s'attacher à de tels frais et les soustraire ainsi à l'exonération des intérêts prévue par l'article 13.

Interrogé à ce sujet, le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a estimé, à la majorité, qu'en l'absence d'une véritable convention de prêt, le supplément de prix dû en cas de vente à tempérament devait être inclus dans la base d'imposition de la livraison de biens.

E. Les importations de logiciels

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a été saisi du problème de la détermination de la base d'imposition à l'importation de logiciels.

En ce qui concerne les logiciels "standard" ou d'emploi généralisé, le Comité a été d'avis qu'il s'agissait d'une simple importation de biens dont la valeur totale devait être soumise à la taxe.

Dans le cas de logiciels d'emplois spécifiques, il a constaté que l'on se trouvait en présence à la fois d'une importation de biens (le support physique) et d'une prestation de services (les données).

Dans les relations intracommunautaires entre assujettis, ce support physique sera traité comme une opération accessoire par rapport à la fourniture de données et les deux opérations seront taxées dans l'Etat membre du preneur, comme une seule prestation de service selon les critères définis à l'article 9-2-e) 3ème tiret. Afin d'éviter une double taxation du support physique, il n'y aura pas de perception de taxe sur le support à l'importation.

Le Comité doit encore se prononcer sur le régime fiscal à appliquer aux échanges avec les pays tiers et à destination de particuliers.

F. Le transport maritime ou aérien de personnes effectué entre deux endroits situés dans un Etat membre en empruntant ou en survolant les eaux internationales ou un territoire étranger

Les services de la Commission ont été confrontés à des problèmes concernant la perception de la T.V.A. sur les prestations de transport qui s'effectuent pour une partie en dehors du territoire national. En effet, certains Etats membres considèrent que les transports aériens ou maritimes qui s'effectuent en survolant ou en empruntant les eaux internationales ou un territoire étranger perdent le caractère de trajet effectué à l'intérieur du pays pour ce qui concerne la distance ainsi parcourue en dehors du territoire national. Il s'agissait plus particulièrement de savoir si "les ressources propres" étaient dues sur la partie du prix du billet afférente à cette distance.

Interrogé sur ce problème, le Comité a estimé, à la très grande majorité que, sur la base de la sixième directive, l'ensemble du trajet en question était à considérer comme effectué entièrement à l'intérieur de l'Etat membre concerné.

Afin d'éviter toute interprétation divergente sur ce point, la Commission a prévu, dans sa proposition de dix-neuvième directive, de préciser dans l'article 9-2-b qu'"un trajet maritime ou aérien est considéré comme effectué entièrement à l'intérieur du pays lorsque le lieu de départ et le lieu d'arrivée se trouvent dans le même pays, dès lors qu'aucune escale n'est effectuée dans un autre pays".

Dans ses arrêts du 4 juillet 1985 (Affaire 168/84 - *Perkholz v Finanzamt Hamburg - Mitte*)⁽¹⁾ et du 15 janvier 1986 (Affaire 283/84 - *Trans Tirreno Express v Ufficio Provinciale I.V.A.*)⁽²⁾, la Cour a rendu des arrêts qui, à un certain degré, appuient les principes énoncés dans la modification proposée par la Commission. La Cour a dit que les Etats membres ont la possibilité de percevoir la T.V.A. sur les services de transport effectués sur la haute mer pendant des trajets effectués entre soit deux lieux du même Etat membre, soit entre deux Etats membres.

⁽¹⁾ Op. cit.

⁽²⁾ Non encore publié en R.C.J. - R.C.J. n° 0 37 du 01/01/1986, page 8

CHAPITRE I

Questions d'interprétation relatives aux exonérations

(Articles 13, 14 et 15)

A. Exonérations de l'article 13 A-1

Le premier rapport avait fait état de difficultés d'application dues souvent à l'imprécision de certaines dispositions de l'article 13-A-1 relatives aux exonérations et de leurs conséquences tant sur le plan de l'application de l'assiette uniforme que sur celui des ressources propres.

La proposition de dix-neuvième directive du 3 décembre 1994 a tenté d'améliorer la situation en apportant aux textes les précisions et les modifications nécessaires à une meilleure interprétation. Le Comité de la T.V.A. a dégagé des orientations concernant certaines questions d'application, tandis que la Cour de Justice rendait un arrêt dans l'affaire relative à l'exonération des prestations de transport effectuées pour la Deutsche Bundespost.

a) Exonération des prestations de services effectuées par les services publics postaux

En date du 11 juillet 1985, la Cour de Justice a rendu un arrêt dans l'affaire 107/84⁽¹⁾. Le premier rapport avait mentionné que la législation d'un Etat membre étendait l'exonération des prestations de services effectuées par les services publics postaux (article 13-A-1-a) aux entreprises de transport qui effectuent notamment le transport du courrier pour le compte du service public postal. La Commission avait estimé que, comme tout autre entreprise exonérée, le service public postal devait supporter la T.V.A. sur les inputs afférents à ses activités exonérées et qu'elle ne pouvait admettre une extension de l'exonération aux prestations en cause. Ce point de vue a été confirmé par l'arrêt de la Cour.

⁽¹⁾ Non encore publié au R.J.C. - J.O. n° C 200 du 08.08.1985, page 8

b) Exonération relative à l'hospitalisation et aux soins médicaux ainsi qu'aux opérations qui leur sont étroitement liées (article 13-A-1-b)

Afin d'éviter des difficultés d'application dues à diverses appréciations de la condition à laquelle le bénéfice de cette exonération était subordonné, la Commission a prévu dans sa proposition de dix-neuvième directive d'étendre son champ d'application à l'ensemble du secteur hospitalier. Une telle exonération à titre définitif rendrait sans objet la dérogation basée sur l'article 28-3-b en liaison avec le point 10 de l'Annexe F qui permet de maintenir au cours de la période transitoire l'exonération des établissements hospitaliers non visés par la disposition actuelle de l'article 13.

Les termes "ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées" figurant dans cette disposition semblaient également être interprétés de manière plus ou moins restrictive par les Etats membres. Ce doute a été confirmé au cours d'un examen de la question par le Comité de la T.V.A.

Une liste communautaire des opérations visées a néanmoins pu être arrêtée et acceptée par la grande majorité des délégations. Il semble dès lors que la modification proposée concernant l'extension de l'exonération à l'ensemble du secteur hospitalier pourrait être complétée par une telle liste.

c) Exonération des prestations de soins à la personne effectuées dans le cadre de l'exercice des professions médicales et paramédicales

Deux procédures d'infraction sur la base de l'article 169 du Traité sont actuellement en cours à l'encontre du Royaume-Uni et de l'Irlande à la suite d'une application extensive de l'exonération aux livraisons de biens. Par cette exonération, les deux Etats membres couvrent en fait les livraisons de paires de lunettes effectuées dans le cadre d'une prescription médicale.

En ce qui concerne le Royaume-Uni, la Cour a été saisie d'un recours en date du 27 mars 1985.

d) Exonération relative à "certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport" (article 13-A-1-m)

Les conditions auxquelles est subordonné l'octroi de cette exonération ont paru suffisamment strictes pour qu'il soit proposé de remplacer sans inconvénient l'expression "certaines prestations de services" par "les prestations de services".

Le libellé de cette disposition pose cependant certains problèmes d'interprétation puisque la Cour de Justice a été saisie, dans l'affaire 273/86, de la question de savoir si "la fourniture de plats et boissons par une association sportive à ses membres dans une cantine qu'elle exploite peut être incluse dans les prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies à des personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique, telles que visées dans l'article 13-A-1-m de la sixième directive T.V.A."

La Commission a proposé à la Cour de répondre clairement de façon négative à cette question préjudicielle. Entre-temps, le requérant a retiré son recours et la Cour de Justice a dès lors radié l'affaire en date du 8 avril 1987.

e) Exonération relative à "certaines prestations de services culturels" (article 13-A-1-n)

La proposition de dix-neuvième directive propose de remplacer les termes imprécis de "certaines" par une liste des prestations à exonérer élaborée sur la base des listes que l'on retrouve dans plusieurs Etats membres.

f) Exonération des prestations des artistes

Outre les améliorations à apporter à cette partie de l'article 13, la proposition de dix-neuvième directive avait introduit deux exonérations spécifiques, l'une en faveur de la création artistique proprement dite (livraisons d'oeuvres d'art par l'artiste qui les a créées), l'autre en faveur des prestations des artistes du spectacle et des auteurs, compositeurs et écrivains.

Dans leurs avis respectifs, le Parlement européen et le Comité économique et social se sont cependant déclarés opposés à de telles exonérations, notamment pour la raison qu'un traitement privilégié des livraisons d'oeuvres d'art et des prestations de services des artistes ne leur apparaissait pas justifié.

La Commission a tenu compte de ces avis dans la modification de la proposition de dix-neuvième directive en proposant la suppression de ces dispositions. A titre de compromis, l'exonération des prestations de services des auteurs, artistes et interprètes d'oeuvres d'art sera maintenue à titre transitoire conformément à l'article 28-3-b et au point 2 de l'Annexe F.

B. Exonérations de l'article 13-B

Trois questions méritent d'être relevées en ce qui concerne l'application de l'article 13-B. Il s'agit du régime fiscal applicable aux opérations d'assistance touristique, aux cartes de paiement, cette dernière question ayant déjà été traitée partiellement dans le premier rapport et de l'application de la disposition de l'article 13-B-d-4 à certaines pièces de monnaie en "platine noble".

a) Les opérations d'assistance touristique

Lors de l'examen par les instances du Conseil de textes communautaires en matière d'assurance, des disparités sont apparues en ce qui concerne l'application de la sixième directive aux activités d'assistance touristique, c'est-à-dire aux opérations d'assistance dans le voyage.

Interrogé à ce sujet sur la base d'une analyse présentée par les services de la Commission, le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a estimé à la grande majorité que les prestations consistant dans la couverture de risques tels que remboursement de frais médicaux, frais de prolongation forcée du séjour, rapatriement médical de l'assuré et/ou d'une personne de la famille l'accompagnant, frais de voyage de l'assuré en cas de décès d'un membre de la famille, rapatriement du corps de l'assuré décédé, frais de remorquage ou de rapatriement de véhicule, envoi de pièces détachées, fournies par des organismes autres que les clubs automobiles, sont à considérer comme des prestations d'assurance au sens de l'article 13-B-a) et que les cotisations perçues par ces organismes en contrepartie de telles prestations sont à exonérer sur la base de cette disposition.

Par contre, en ce qui concerne les services d'assistance rendus par des clubs automobiles, le problème demeure posé car la situation varie d'un Etat membre à l'autre : certains Etats taxent l'entièreté de la cotisation ; d'autres exonèrent sur la base de l'article 13-A-1-1 mais taxent les suppléments de cotisation payés en échange d'avantages particuliers ; plusieurs Etats sont favorables à une ventilation forfaitaire de la cotisation entre une partie taxable et une partie exonérée.

Le Comité est par ailleurs d'avis que les prestations de services fournies par l'"assisteur" à l'organisme "assureur" entrent dans le champ d'application de la taxe et peuvent être exonérées ou taxées selon la nature de ces prestations.

b) les cartes de paiement

Selon la proposition de dix-neuvième directive les "prestations de services rendues par des organismes financiers émetteurs ou gestionnaires de cartes de paiement ou autres documents similaires" ne pourront plus bénéficier du droit d'option pour la taxation ouvert en faveur des opérations financières et bancaires.

Cette exclusion du bénéfice du droit d'option a pour but d'éviter de nouvelles disparités de traitement fiscal de ces opérations - et en particulier de la prestation effectuée entre l'organisme émetteur de la carte de paiement et les vendeurs de biens et services - en assurant leur exonération effective dans tous les Etats Membres et en mettant ainsi tous les assujettis sur un pied d'égalité en ce qui concerne la non-déductibilité de la taxe en amont afférente aux achats servant à la réalisation de ces opérations.

Il faut en effet rappeler que les travaux du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée avaient permis de dégager une quasi-unanimité en faveur de l'exonération du service entre l'organisme émetteur de la carte et le détaillant, sur la base de l'article 13-B-d) et plus particulièrement des points 2 et 3 de cette disposition, l'activité principale étant de nature essentiellement financière. Il était cependant apparu que l'option de l'article 13-C) pouvait conduire à des distorsions inéluctables, d'où la proposition d'exclure les prestations en cause du bénéfice de cette option.

L'Italie continuant à taxer ces opérations, la Commission a introduit devant la Cour, en date du 6.4.1987, un recours sur la base de l'article 169 du traité à l'encontre de ce pays.

c) les pièces de monnaie en "platine noble" (art. 13-B-d-4)

L'article 13-B-d-4 exonère les opérations portant notamment sur les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection. Il précise que "sont considérées comme pièces de collection les pièces en or, en argent, ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique;".

La question du régime fiscal de certaines pièces de monnaie en "platine noble" a été posée compte tenu du fait, d'une part, qu'elles sont reconnues sur l'île de Man comme moyen de paiement légal mais d'autre part qu'elles sont recommandées par des banques comme des moyens de placement et négociées avec une prime par rapport à la valeur du métal pur. Etant donné que le point 26 de l'Annexe F ne peut s'appliquer à ces pièces, les services de la Commission se sont prononcés pour leur taxation immédiate, tant dans le cas où il s'agit de monnaies de collection (conclusion à laquelle conduit la définition contenue dans l'article 13-B-d-4) que dans les cas où elles seraient considérées comme des moyens de placement. Les travaux du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée ont confirmé cette analyse.

C. Exonérations des articles 14 et 15

a) les importations des publications officielles et les importations de timbres-poste

Des difficultés ont été constatées tant en ce qui concerne les importations de publications officielles qu'en ce qui concerne les importations de timbres-poste ayant valeur d'affranchissement dans leur pays d'origine.

D'une part, certains Etats membres estiment que les dispositions de l'article 14 par 1 sous g) de la 6ème directive ne prévoient pas explicitement l'exonération des publications officielles. D'autre part, certains Etats membres justifient la taxation à l'importation des timbres-poste ayant valeur d'affranchissement dans leur pays d'origine par le fait que les livraisons de ces mêmes timbres à l'intérieur du pays d'importation ne sauraient bénéficier de l'exonération prévue au e) de l'article 13-B et que, en conséquence, l'exonération à l'importation instituée par le litt. a) de l'article 14-1 ne serait pas applicable.

La Commission estime que les importations de publications officielles participent de l'exercice de l'autorité publique des institutions établies dans le pays d'origine; quant aux importations des timbres-poste susvisés, elle est d'avis que leur taxation est susceptible de créer une discrimination par rapport aux livraisons de timbres ayant la même fonction à l'intérieur du pays d'importation, à savoir des timbres émis par l'administration des postes de ce pays et livrés directement par elle.

La proposition de dix-neuvième directive précitée a dès lors prévu l'ajout de deux dispositions spécifiques à l'article 14 afin d'exonérer expressément les importations en question. Toutefois, pour des raisons d'opportunité, ces dispositions ont été reportées dans la proposition de troisième modification de la directive 83/181/CEE déterminant le champ d'application de l'article 14-1-d de la sixième directive en ce qui concerne l'exonération de la TVA de certaines importations définitives de biens.

b) les bateaux destinés à la démolition

Les travaux du Comité de la TVA avaient fait apparaître que la plupart des Etats membres exonéraient les livraisons de bateaux de mer destinés à la démolition soit en interprétant de façon extensive les dispositions de l'article 15, soit en s'appuyant sur d'autres dispositions de la directive.

Afin d'enlever cette incertitude juridique, la Commission a prévu dans la proposition de 19ème directive deux dispositions visant à compléter l'article 15 par deux exonérations concernant les bateaux et les aéronefs destinés à la démolition.

c) Interprétation des articles 14-1-i et 15-13 en ce qui concerne les prestations de transport de biens

La question s'est posée de savoir si l'exonération, par exemple d'un transport, qui est prévue par l'article 14-1-i doit s'appliquer uniquement lorsque l'importation des biens auxquels le transport se rapporte est effectivement taxée, ou si cette exonération s'applique également dans le cas où les biens sont importés définitivement sans perception de la TVA (ex. : biens faisant l'objet d'un déménagement).

De l'avis des services de la Commission, la disposition de l'article 14-1-i ne devrait s'appliquer que dans les cas où le transport concerne des biens dont l'importation est soumise à la TVA. En effet, cette disposition est destinée à éviter la double imposition de certains services tels que les transports qui seraient taxés une première fois selon les règles de territorialité de l'article 9 et une deuxième fois, selon l'article 11-B-3-b), par incorporation dans la base d'imposition de l'importation de biens.

La même logique devrait s'appliquer à la disposition de l'article 15-13 en ce qui concerne les prestations de transport liées aux exportations de biens. Ainsi, pour obtenir une cohérence parfaite, la prestation de transport effectuée dans le pays de départ à l'occasion d'un déménagement devrait également être taxée. Cependant, dans la situation actuelle, il ne semble pas qu'il y ait de base juridique pour taxer le transport effectué dans le pays de départ, dès lors que l'article 15-13 exonère les prestations de transport directement liées à l'exportation de biens. Par ailleurs, sur la base de l'article 9-2-b, le transport est taxé dans chaque pays concerné en fonction des distances parcourues. L'application combinée de ces deux articles conduit à ce que le transport d'un bien exonéré à l'importation ne serait taxé que pour le trajet effectué dans le pays d'importation. Il y a donc là une incohérence par rapport au traitement du transport d'un bien taxé à l'importation.

Actuellement, une très grande majorité des Etats membres exonère le trajet parcouru dans le pays de départ lors d'un déménagement international de biens, c'est-à-dire que les Etats membres interprètent l'article 15-13 de sorte que toutes les prestations de transport liées aux exportations de biens sont exonérées, même s'il n'y a pas une détaxation des biens qui sortent du pays.

Quant à la situation dans le pays d'importation, et dans le cadre de l'interprétation de l'article 14-1-i, la plupart des Etats membres exonère le trajet effectué dans le pays d'importation.

Dans le cadre de l'harmonisation future, la majorité des Etats membres serait disposée à modifier la situation actuelle en envisageant de taxer la totalité du trajet d'un transport de biens à l'occasion d'un déménagement intracommunautaire dans le pays de départ. Une telle solution assurerait la cohérence avec la taxation des transports de personnes prévue par l'article 28-5 de la sixième directive et par la proposition de directive actuellement en préparation. Toutefois, il faut se rendre compte que cette solution, applicable sans difficultés après 1992, poserait des problèmes d'application à l'heure actuelle étant donné qu'au moment du départ, il n'est pas possible de savoir avec certitude si les marchandises transportées seront effectivement exonérées à l'importation.

CHAPITRE VI

Questions d'interprétation relatives aux déductions (Art. 17 à 20)

A. Le régime des déductions

1. La décision du Conseil du 23 octobre 1984 autorise la France, dans le cadre de l'article 17 de la sixième directive, à appliquer, dans le secteur des jeux automatiques, une mesure dérogatoire à l'article 18 de cette directive. Cette décision prévoit que, pour une période de quatre ans la France peut, dans ce secteur, ne pas procéder au remboursement des excédents éventuels de crédit de taxe déductible en les imputant sur la taxe due pour les exercices ultérieurs. La décision précise que la dérogation ne s'applique pas aux appareils dont la recette peut être établie de façon sûre.

Or, la France n'a pas prévu le terme de 4 ans dans sa législation et d'autre part, applique une dérogation généralisée qui n'impliquerait aucune exception. Une procédure sur la base de l'article 169 du traité est actuellement en cours dans cette affaire.

2. Les articles 17 à 20 de la sixième directive autorisent la déduction complète des taxes en amont grevant les biens et les services utilisés pour les besoins des opérations taxées.

Le législateur français semble avoir dérogé à ce principe en ne permettant de déduire, annuellement et pendant quinze ans, qu'une fraction de la TVA qui a grevé l'acquisition ou la construction d'immeubles loués lorsque le montant annuel des loyers est inférieur au quinzième de la valeur de ces immeubles

Un recours a été introduit à ce sujet devant la Cour en date du 18.2.1987 sur la base de l'article 169 du Traité.

3. L'Italie a procédé à deux consultations successives du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée prévues à l'article 17, paragraphe 7 de la sixième directive, concernant l'exclusion, pour des raisons conjoncturelles, jusqu'au 31 décembre 1985 dans un premier temps puis, après prorogation, jusqu'au 31 décembre 1987, du droit à déduction de la T.V.A.

relative à l'achat ou à l'importation de véhicules automobiles d'une cylindrée inférieure ou égale à 2.000 cm³ ou 2.500 cm³ lorsqu'il s'agit d'un moteur diesel, ainsi que les carburants et lubrifiants destinés à de tels véhicules.

B. Le remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays

1. La huitième directive du Conseil du 6 décembre 1979⁽¹⁾ a pour but d'harmoniser les modalités de remboursement de la TVA aux assujettis étrangers, résidents de la Communauté.

Tous les Etats membres - à l'exception du Portugal⁽²⁾ qui est encore assimilé à un pays tiers pour l'application de cette directive - appliquent actuellement la procédure de remboursement prévue par la huitième directive. Un rapport sur l'application de la directive établi conformément à son article 12 a été transmis au Conseil en novembre 1985⁽³⁾. Ce rapport fournit des informations sur le fonctionnement de la procédure de remboursement en soulignant les difficultés rencontrées pour obtenir le remboursement de la taxe auprès des administrations fiscales de certains Etats membres.

Dans ses conclusions, le rapport constatait néanmoins que la procédure de remboursement fonctionnait de manière assez satisfaisante dans la plupart des Etats membres, mais que des améliorations devraient être apportées là où des obstacles d'ordre souvent administratifs semblaient encore entraver son bon déroulement.

Le rapport soulignait également que le régime commun de remboursement demeurerait toutefois incomplet en l'absence de dispositions communautaires déterminant les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction et les modalités de remboursement aux assujettis des pays tiers. Entre-temps, la proposition de treizième directive a été adoptée en date du 17 novembre 1986⁽⁴⁾. En revanche, la proposition de douzième directive, contenant une liste communautaire des dépenses n'ouvrant pas droit à déduction n'a pas encore pu trouver d'accord au Conseil.

⁽¹⁾ J.O. n° L 331 du 27.12.1979, page 11

⁽²⁾ Depuis le 1^{er} janvier 1986, le Portugal a introduit dans sa législation la procédure de remboursement prévue par la huitième directive.

⁽³⁾ Doc. COM(85) 586 final

⁽⁴⁾ J.O. n° L 326 du 21.11.1986, page 40

Par conséquent, les exclusions du droit à déduction ou du droit au remboursement lorsqu'il s'agit d'assujettis non établis à l'intérieur du pays sont encore très disparates, et les inconvénients inhérents à ce manque d'harmonisation demeurent. La Commission souhaite vivement que le Conseil statue enfin sur cette proposition, l'harmonisation de ces exclusions étant en outre indispensable dans le cadre de la suppression des frontières fiscales prévue pour 1992.

2. Le rapport relevait enfin certaines difficultés rencontrées pour obtenir le remboursement de la taxe en particulier de la part de l'administration fiscale italienne. D'une part, les délais pour obtenir le remboursement sont anormalement longs et d'autre part, l'administration italienne exige que l'assujetti étranger ouvre un compte bancaire en Italie, obligation qui ne se trouve pas dans la 8ème directive. A plusieurs reprises, les services de la Commission sont intervenus auprès de l'Administration de cet Etat membre pour solliciter le règlement de dossiers de remboursement en instance. Compte tenu du fait que les remboursements des intéressés sont effectués largement après le délai de six mois fixé par la huitième directive et bien que ce délai ait été repris dans la législation italienne, la Commission a décidé d'engager la procédure visée à l'article 169 du traité, à l'encontre de l'Italie.

Plus récemment, l'Administration italienne a fait savoir qu'un nouveau décret allait être adopté, permettant aux assujettis étrangers d'obtenir le remboursement de la TVA directement sur un compte ouvert dans le pays de leur résidence. Ce décret est de nature à éliminer sinon toutes les difficultés rencontrées par les assujettis étrangers, au moins celles liées à l'obligation qui était faite à ces assujettis d'ouvrir un compte en Italie. Par cette précision, l'Italie a entendu répondre à l'avis motivé de la Commission.

Les problèmes relatifs aux délais de remboursement n'ont toutefois pas encore été résolus.

CHAPITRE VII

Interprétation de l'article 26 : régime particulier des agences de voyages

4° Son champ d'application

L'article 26 prévoit que les Etats membres appliquent la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations des agences de voyages conformément à cet article, dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis.

Ces deux conditions qui doivent être réunies pour que l'article 26 soit applicable, à savoir "dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom" et "lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des prestations d'autres assujettis" ont fait l'objet de questions d'interprétation et d'analyses des services de la Commission.

En ce qui concerne la première condition, il avait en effet été avancé que les agences de voyages se déchargeaient, en ce qui concerne la réalisation des voyages, de tout risque et que cette façon de procéder pouvait permettre de conclure que les agences agissaient presque toujours au nom d'autrui. Cette thèse non seulement aboutit à rendre l'article 26 sans objet mais semble contredite dans la pratique. En effet, il existe de nombreux cas où l'agence se présente au voyageur comme "vendeur" d'un voyage sans que le voyageur ait à se soucier de savoir qui effectue les diverses prestations. Dans de tels cas, ce voyageur a affaire uniquement avec l'agence qui établit la note ou la facture à son nom. Dans cette situation, il peut être considéré que l'agence agit en son propre nom quelle que soit la personne qui endosse en définitive le risque en cas de mauvaise exécution du contrat.

L'article 26 requiert également que l'agence utilise "pour la réalisation du voyage, des livraisons et des prestations de services d'autres assujettis". Cette deuxième condition, qui précise la portée de la première, a également été analysée pour savoir d'une

part. S'il fallait interpréter ce libellé comme requérant l'utilisation, par l'agence, de plusieurs prestations d'autres assujettis et d'autre part, comment définir la notion "voyage". Le Comité de la TVA a estimé que l'utilisation d'au moins une prestation fournie par un autre assujetté en vue de la réalisation d'un voyage était suffisante au sens de cette disposition.

F) Détermination de la marge

- Réservation en bloc

Les pratiques en usage dans le secteur des agences de voyages et des organisateurs de circuits touristiques ne permettent pas toujours une application stricte de la disposition du par. 2 de l'art. 26 relative au calcul de la marge des agences de voyages. Lorsque par exemple une agence réserve en bloc des chambres d'hôtel ou des billets d'avion qu'elle fournit ensuite à différents voyageurs, il est difficile de calculer la marge en se référant à un voyage déterminé, étant donné que le "coût supporté par l'agence" couvre l'ensemble des réservations en bloc pour la saison. Interrogé à ce sujet, le Comité de la TVA a été d'avis que la méthode de calcul prévue par cette disposition ne faisait pas obstacle à ce que la marge puisse être déterminée non pas opération par opération mais pour l'ensemble des opérations effectuées selon une même formule au cours d'une période déterminée.

- Opérations à considérer comme profitant directement au voyageur

La question s'est posée de savoir si certains coûts supportés par l'agence de voyage pour la réalisation du voyage sont à considérer comme des opérations qui "profitent directement au voyageur". En l'occurrence, il s'agissait du cas suivant : une agence touristique établie dans un Etat membre vend, entre autres, des voyages qui sont effectués dans cet Etat membre (Tour operator). Pour la vente de ces voyages à des voyageurs d'autres Etats membres, l'agence a recours à des courtiers établis dans ces autres Etats membres rémunérés par un pourcentage sur le prix de chaque voyage. La rémunération du courtier, taxée dans le pays d'établissement de ce dernier, doit-elle être considérée comme une opération profitant directement au voyageur et être déduite pour le calcul de la base du montant total à payer par ce voyageur réduisant ainsi la marge imposable à due concurrence ou dans le cas contraire cette taxe doit-elle lui être rattachée sur la base de la méthode directive?

La disposition du paragraphe 2 de l'article 26 prévoit que la marge imposable se calcule en faisant la différence entre le prix de vente du voyage hors TVA et le coût effectif supporté par l'agence de voyage pour les livraisons et prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. Ce n'est dès lors que par une interprétation extensive de l'article 26 qu'il pourrait être considéré que les services rendus par un courtier à un "tour operator" pour la recherche d'une clientèle potentielle profitent directement au voyageur et sont par conséquent à déduire de la base d'imposition.

Interrogé à ce sujet, le Comité a estimé à la majorité que la rémunération du courtier ne devait pas être déduite pour le calcul de la marge du "tour operator". De plus, il n'y avait pas lieu d'appliquer la huitième directive dans ce cas car cette rémunération devait être exonérée sur la base de l'article 15, paragraphe 14.

- Forfait comprenant une opération réalisée directement par l'agence de voyage

Le Comité a estimé que lorsque se trouve compris dans un forfait-voyage un montant représentant la contre-partie d'opérations pour lesquelles l'agence doit être taxée séparément dans un autre Etat membre (par ex. lorsque l'agence exploite elle-même un hôtel), le montant ne doit pas être pris en compte pour la détermination de la marge.

C. Autres problèmes d'application

Le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée a également été appelé à examiner d'autres cas particuliers d'application de l'article 26 concernant la location de villas et l'organisation de voyages linguistiques.

D. Procédures article 169 en cours

Des procédures ont été engagées sur la base de l'art. 169 du traité à l'encontre de trois Etats membres concernant l'application de l'art. 26.

Ces procédures ont en particulier pour objet :

- la non-application du paragraphe 2 de l'art. 26 (perception de la TVA sur la totalité des prestations et non sur la marge) et taxation des agences qui n'ont ni siège ni établissement stable à l'intérieur de l'Etat membre;

- l'exonération des prestations des agences de voyages concernant des opérations effectuées en Espagne ;
- le régime de la commission payée par une agence de voyage à des agents d'autres Etats membres.

Cette question a fait l'objet d'un examen par le Comité de la taxe sur la valeur ajoutée (Cf. ci-dessus point B. Détermination de la marge - opération à considérer comme profitant directement au voyageur).

TITRE IIILES DIRECTIVES PROPOSEES OU ADOPTEES SUR LA BASE DE LA
SIXIEME DIRECTIVE

Plusieurs articles de la Sixième directive prévoient que la Commission soumettra au Conseil des propositions en vue de résoudre certaines questions laissées en suspens ou de préciser les modalités d'application de certaines dispositions.

Le premier rapport avait mentionné les propositions en cours d'élaboration ainsi que celles en instance devant le Conseil au moment de sa diffusion. Un certain nombre de ces propositions ont entre-temps été transmises au Conseil, d'autres ont été arrêtées par celui-ci. Il sera dès lors fait mention ci-après de l'évolution de la situation pendant la période qui sépare les deux rapports.

Dans un souci de clarté, les différentes propositions de directives ont été classées en trois catégories :

1. Directives déterminant le champ d'application de certaines exonérations en régime international;
2. Directives visant à supprimer les doubles impositions;
3. Autres directives modifiant ou complétant la sixième directive

CHAPITRE I

Directives déterminant le champ d'application de certaines exonérations en régime international

Plusieurs directives ont été adoptées dans le domaine des exonérations accordées en régime international. Certaines ont été modifiées ou font actuellement l'objet de propositions de modifications.

1. Directive déterminant le champ d'application de l'article 14-1-d

Cette directive, adoptée le 28 mars 1983⁽¹⁾, en déterminant le champ d'application de l'article 14-1-d concernant l'exonération de la T.V.A. pour certaines importations définitives de biens est en rapport étroit avec le régime communautaire des franchises des droits de douane instauré par le règlement (CEE) n° 918/83 du Conseil⁽²⁾. Cette directive accorde l'exonération notamment lors de l'importation de biens à l'occasion d'un déménagement en provenance d'un pays tiers, lors de l'importation de biens acquis par succession, de trousseaux, requis d'études et autres objets d'étudiants, de biens d'investissement et autres biens d'équipement importés à l'occasion d'un transfert d'activité. Cette directive a été modifiée en 1985⁽³⁾ en vue de porter de 200 à 600 litres la quantité admise en franchise dans les réservoirs normaux des véhicules utilitaires destinés aux transports de personnes circulant à l'intérieur de la Communauté. Une proposition a été transmise le 10 juillet 1986⁽⁴⁾ en vue de porter également à 600 litres la quantité admise en franchise dans les réservoirs de véhicules qui effectuent des trajets entre Etats membres et qui sont destinés aux transports de marchandises. Une proposition de directive portant troisième modification à cette directive a été transmise au Conseil le 9 février 1987, pour tenir compte notamment de certaines modifications du règlement douanier 918/83 précité⁽⁵⁾.

⁽¹⁾ Directive 83/181/CEE - J.O. n° L 105 du 23.04.1983, page 38

⁽²⁾ J.O. n° L 105 du 23.04.1983, page 1

⁽³⁾ Directive 85/346/CEE - J.O. n° L 183 du 16.07.1985, page 21

⁽⁴⁾ J.O. n° C 183 du 22.07.1986, page 8

⁽⁵⁾ J.O. n° C 53 du 28.02.1987, page 9

2. Directive relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport

Adoptée également le 28 mars 1983⁽¹⁾, cette directive vise à supprimer les entraves à la libre circulation des véhicules immatriculés dans un Etat membre. Elle laissait toutefois subsister certaines contraintes difficilement acceptables par le citoyen de la Communauté. En vue d'améliorer la situation dans ce domaine tout en donnant suite aux conclusions du Conseil européen de Fontainebleau et du Comité Adonnino, la Commission a proposé le 4 février 1987, une modification à la directive en ce qui concerne la relocation de véhicules de tourisme, la prolongation de la durée d'importation temporaire en cas d'attaches professionnelles dans un autre Etat membre, l'extension de la franchise à d'autres personnes que celle qui a importé temporairement le véhicule, les véhicules d'entreprises, les étudiants⁽²⁾, l'immobilisation à l'étranger, la location de courte durée, les véhicules de tourisme ayant subi un dégât total, les infractions et sanctions, l'arbitrage. Cette proposition de modification est actuellement à l'examen auprès des instances du Conseil.

3. Directive relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels en provenance d'un Etat membre

Cette directive du 28 mars 1983⁽³⁾ vise notamment les importations de biens à l'occasion d'un déménagement d'un Etat membre à l'autre, à l'occasion d'un mariage, l'importation de biens acquis par héritage ainsi que l'ameublement d'une résidence secondaire.

Lors de l'adoption de cette directive, le Conseil s'était engagé à adopter avant le 1^{er} janvier 1986 les dispositions permettant un allègement substantiel des formalités relatives à l'octroi des franchises ainsi accordées. Une proposition dans ce sens, qui s'inscrit par ailleurs dans la ligne des conclusions du Comité ad hoc "Europe des citoyens" et du programme d'action du "Livre blanc", a été transmise au Conseil en date du 16 décembre 1986⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ Directive 83/182/CEE - J.O. n° L 105 du 23.04.1983, page 59

⁽²⁾ La modification à la directive a pour but de préciser le texte antérieur conformément à l'arrêt de la Cour de Justice dans l'affaire 249/84 (V. Profant)

⁽³⁾ Directive 83/183/CEE - J.O. n° L 105 du 23.04.1983, page 64

⁽⁴⁾ J.O. C 5 du 09.01.1987, page 2

La proposition vise à apporter des améliorations en ce qui concerne les délais d'usage prescrits par la directive, certaines obligations postérieures à l'importation, les restrictions quantitatives concernant certains biens soumis à accises, l'inventaire des biens, la preuve de l'ancienne résidence, des déménagements successifs, les résidences secondaires et les cadeaux offerts à l'occasion d'un mariage. Cette proposition de modification est actuellement à l'examen auprès des instances du Conseil.

4. Dix-septième directive concernant l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en matière d'importations temporaires de biens autres que les moyens de transport.

En se fondant sur l'article 14-1-c de la sixième directive, cette directive adoptée par le Conseil le 16 juillet 1985⁽¹⁾ concerne "les importations de biens faisant l'objet d'une déclaration de mise sous un régime douanier d'admission temporaire qui bénéficient à ce titre d'une exonération des droits de douane ou qui seraient susceptibles d'en bénéficier s'ils étaient importés d'un pays tiers". Elle concerne par conséquent une grande variété de biens qui pourront désormais bénéficier de l'exonération en cas d'importation temporaire pour une durée inférieure à vingt-quatre mois et à la condition de rester la propriété de la personne établie à l'extérieur de l'Etat membre d'importation.

⁽¹⁾ J.O. n° L 192 du 24.07.1985, page 20

CHAPITRE II

Directives visant à supprimer les doubles impositions

A. Vis-à-vis des assujettis : la septième directive

Transmise au Conseil le 11 janvier 1978 et modifiée en mai 1979, cette proposition de directive vise à établir un régime commun d'imposition dans le domaine des objets d'art, de collection, d'antiquité et des biens d'occasion vendus par des assujettis, afin de supprimer les rémanences de taxe qui existent dans les échanges intracommunautaires. Le premier rapport avait déjà souligné les conséquences pernicieuses tant sur le plan juridique que sur celui de la concurrence et de l'harmonisation fiscale de l'absence d'accord sur cette proposition. A cette occasion, la Commission avait insisté auprès du Conseil pour qu'une décision soit prise sur cette proposition.

Des obstacles d'ordre budgétaire pour certains Etats membres, d'ordre politique pour d'autres ayant des régimes plus favorables notamment pour les objets d'art ont empêché l'adoption de cette proposition⁽¹⁾.

B. Vis-à-vis des particuliers : la seizième directive

La proposition de seizième directive, transmise au Conseil le 23 juillet 1984⁽²⁾ et modifiée le 25 mars 1986⁽³⁾ vise à supprimer les cas de double imposition frappant les biens usagés ou d'occasion déjà grevés de T.V.A. importés par un consommateur final, dans le but d'éliminer les doubles impositions subsistant dans les échanges intracommunautaires.

⁽¹⁾ La Commission a retiré cette proposition en date du 11 novembre 1987. Elle envisage de transmettre prochainement une nouvelle proposition au Conseil.

⁽²⁾ J.O. n° C 226 du 28.08.1984, page 2

⁽³⁾ COM(86)163 final

Le Parlement souhaitant une extension du champ d'application et une simplification des procédures, la Commission a modifié sa proposition in extenso. La proposition modifiée prévoit un régime général d'exonération pour les importations par les particuliers des biens ayant été grevés par la T.V.A. communautaire sauf dans les cas exceptionnels précisés (biens considérés comme neufs, biens de grande valeur et voitures de moins de quatre ans). Pour ces biens, exclus du régime d'exonération, un système de compensation à la frontière est proposé.

Cette proposition de directive prend en compte la jurisprudence de l'arrêt Gaston Schul rendu le 5 mai 1982 par la Cour de Justice dans l'affaire 15/81 dont le premier rapport avait déjà fait état⁽¹⁾.

Depuis lors, d'autres arrêts de la Cour ont précisé, dans le sens de l'interprétation extensive que lui avait donnée la Commission, les principes énoncés dans le premier arrêt.

- Affaire 134/83

Dans son arrêt du 11 décembre 1984⁽²⁾ dans l'affaire 134/83 (Ab-bink), la Cour a dit pour droit que l'état actuel d'harmonisation communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un Etat membre interdise à un de ses résidents d'utiliser sur son territoire des véhicules automobiles en importation temporaire. Elle a toutefois précisé que dans la mesure où cet Etat membre réclame la T.V.A. sur le véhicule, cette taxation doit avoir lieu en tenant compte des principes de l'arrêt Schul.

- Affaire 47/84

Dans son arrêt du 21 mai 1985⁽³⁾ dans l'affaire 47/84 (Gaston Schul), la Cour a dit pour droit que la T.V.A. perçue par un Etat membre lors de l'importation, en provenance d'un autre Etat membre, d'un produit livré par un non-assujetti, alors que cette taxe n'est pas perçue lors de la livraison par un particulier de produits similaires à l'intérieur de l'Etat membre d'importation, doit être calculée compte tenu du montant de la T.V.A. acquittée dans l'Etat membre d'exportation qui est encore incorporé dans la valeur du produit au moment de son importation.

⁽¹⁾ Voir page 75 du premier rapport

⁽²⁾ R.J.C. 1984, page 4097

⁽³⁾ Non encore publié - J.O. n° C 144 du 13.06.1985, page 4

Toujours selon l'arrêt, ce montant est égal en cas de dépréciation de la valeur du produit entre le moment de la dernière perception de la T.V.A. dans l'Etat membre d'exportation et celui de l'importation, au montant de la T.V.A. effectivement acquittée dans l'Etat membre d'exportation, diminué à proportion du pourcentage de cette dépréciation; en cas d'augmentation de la valeur au cours de cette même période, c'est le montant intégral de la T.V.A. effectivement acquittée dans l'Etat membre d'exportation qui doit être prise en compte.

- Affaire 39/85

L'arrêt de la Cour du 23 janvier 1986⁽¹⁾ dans l'affaire 39/85 (G. Bergeres-Becque) précise qu'"il n'a pas lieu pour l'application de l'article 95 du Traité à la perception de la T.V.A. à l'importation d'un bien par un non-assujetti, de faire une distinction suivant que l'opération ayant donné lieu à l'importation est effectuée à titre onéreux ou à titre gratuit".

La Commission a fait publier au Journal Officiel des Communautés du 21 janvier 1986⁽²⁾, une communication sur les arrêts précités de la Cour du 5 mai 1982 et du 24 mai 1985 (Affaires Gaston Schul). Dans cette communication, la Commission fait connaître la conclusion qu'elle tire de ces arrêts et attire l'attention du public sur sa propre politique en la matière. La Commission souligne par ailleurs qu'elle est particulièrement attentive à ce que les décisions de la Cour dans ce domaine soient appliquées par les administrations nationales.

La mise en oeuvre de la jurisprudence de la Cour tirée de l'article 95 du Traité n'a pas été immédiate dans la plupart des Etats membres et elle reste, à ce jour, incomplète pour certains d'entre eux. En conséquence, la Commission a été dans l'obligation d'ouvrir un certain nombre de procédures sur base de l'article 169 du Traité CEE.

⁽¹⁾ Non encore publié au R.J.C. - J.O. n° C 77 du 05.04.1986, page 8

⁽²⁾ J.O. n° C 13 du 21.01.1986, page 2

CHAPITRE III

Autres directives modifiant ou complétant la sixième directive

A. Directives adoptées

1. Dixième directive du 31 juillet 1984 : Application de la taxe sur la valeur ajoutée aux locations de biens meubles corporels

Comme indiqué dans un chapitre précédent (Titre II, Chapitre III), la dixième directive(1) vise à éviter des cas de non-imposition de locations de biens meubles corporels en situant le lieu de la taxation de ces opérations dans l'Etat membre du preneur. Les moyens de transport exclus de son champ d'application, demeurent taxables selon le principe général de l'article 9, paragraphe 1 au lieu du prestataire.

2. Treizième directive du 17 novembre 1986 : Remboursement de la TVA aux assujettis des pays tiers(2)

Cette directive rend obligatoire, à partir du 1er janvier 1988, le principe du remboursement de la TVA aux assujettis qui ne sont pas établis sur le territoire de la Communauté. Elle laisse cependant la liberté aux Etats membres de déterminer les modalités d'introduction de la demande et les modalités de remboursement, celui-ci ne pouvant toutefois être accordé à des conditions plus favorables que celles appliquées aux assujettis de la Communauté. La directive permet également aux Etats membres de subordonner le remboursement à des conditions de réciprocité.

Transmise au Conseil le 19 juillet 1982 et modifiée en juillet 1983, la proposition n'a pu être adoptée qu'après de longues discussions au Conseil dues en particulier à l'impossibilité d'obtenir un accord sur une liste des dépenses n'ouvrant pas droit à déduction.

(1) JO n° L 208 du 3.8.1984, p.58

(2) JO n° L 326 du 21.11.1986, p. 40

8. Propositions en instance devant le Conseil

1. Proposition de douzième directive relative aux dépenses n'ouvrant pas droit à déduction

Transmise au Conseil le 25 janvier 1983⁽¹⁾ et modifiée le 20 février 1984⁽²⁾, cette proposition de directive n'a pas encore pu jusqu'à présent trouver un accord au Conseil. Plusieurs délégations estiment que les exclusions prévues dans la proposition sont trop larges. D'autres s'opposent à l'objectif même de la directive, en dépit du caractère impératif de l'article 17, paragraphe 6 de la sixième directive.

2. Proposition de dix-huitième directive relative à la suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28, paragraphe 3 de la sixième directive

La Commission a soumis au Conseil le 4 décembre 1984⁽³⁾, une proposition de dix-huitième directive en matière de T.V.A., relative à la suppression de certaines dérogations prévues à l'article 28, paragraphe 3 de la directive 77/388/CEE.

Le Comité économique et social a rendu un avis favorable au sujet de cette proposition en date du 3 juillet 1985⁽⁴⁾, tandis que le Parlement européen, favorable sur le principe de la proposition, a toutefois formulé dans son avis du 6 avril 1987⁽⁵⁾, un certain nombre d'amendements. Ces amendements concernent essentiellement d'une part des modifications dans le calendrier proposé pour la suppression des dérogations et d'autre part l'adjonction de dérogations auxquelles le Parlement estime nécessaire de mettre fin en vue de la suppression des frontières fiscales pour le 31 décembre 1992. En outre, le Parlement a demandé de maintenir la dérogation de l'article 28, alinéa 3, lettre e, vu l'absence de progrès dans l'adoption d'un régime communautaire dans le domaine des objets d'art, de collection, d'antiquité et des biens d'occasion.

⁽¹⁾ J.O. n° C 37 du 10.02.1983, page 8

⁽²⁾ J.O. n° C 56 du 29.02.1984, page 7

⁽³⁾ J.O. n° C 347 du 29.12.1984, page 3

⁽⁴⁾ J.O. n° C 218 du 29.08.1985, page 11

⁽⁵⁾ J.O. n° C 125 du 11.05.1987, page 15

Dans sa proposition de modification, transmise au Conseil le 25 juin 1987⁽¹⁾, la Commission a retenu la plupart de ces amendements. En ce qui concerne la suppression de la dérogation pour les opérations relatives à l'or, autre que l'or à usage industriel, la Commission, suite aux objections du Parlement, est arrivée à la conclusion que cette question devra faire l'objet d'un réexamen approfondi; la dérogation est donc maintenue à titre transitoire.

Toutes les dérogations devront en tous cas être supprimées en vue de la suppression des frontières fiscales au 31 décembre 1992.

3. Proposition de dix-neuvième directive modifiant et apportant certaines améliorations au système commun de T.V.A.

La Commission a présenté au Conseil le 5 décembre 1984 la proposition de dix-neuvième directive⁽²⁾ en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires modifiant la directive 77/388/CEE - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Le Comité économique et social et le Parlement européen ont émis un avis favorable sur cette proposition respectivement le 3 juillet 1985⁽³⁾ et le 6 avril 1987⁽⁴⁾, sous réserve de certains amendements.

Dans sa proposition de modification, transmise au Conseil le 6 juillet 1987⁽⁵⁾, la Commission a retenu l'amendement, proposé à la fois par les deux institutions consultées, visant à supprimer du texte de la proposition les dispositions d'exonération de la production artistique, à savoir, les livraisons d'œuvres d'art par l'artiste qui les a créées, ainsi que les prestations des artistes du spectacle, des auteurs, compositeurs et chorégraphes. En conséquence, pour toutes ces opérations, le régime de T.V.A. reste en principe celui de la taxation.

(1) COM(87)272 final

(2) J.O. n° C 347 du 29.12.1984, page 5

(3) J.O. n° C 218 du 29.08.1985, page 12

(4) J.O. n° C 125 du 11.05.1987, page 15

(5) COM(87)315 final

En ce qui concerne les auteurs, artistes et interprètes d'oeuvres d'art, la Commission accepte, à titre de compromis, de maintenir le texte actuel de l'annexe F, point 2 de la sixième directive, qui permet une dérogation transitoire au principe de la taxation.

4. Proposition de directive concernant le régime particulier applicable aux petites et moyennes entreprises

Sur la base du rapport qu'elle a transmis au Conseil en novembre 1983⁽¹⁾, la Commission a été amenée à proposer au Conseil le 9 octobre 1986 une directive conçue dans une optique de simplification et d'assouplissement en faveur des petites et moyennes entreprises⁽²⁾.

Deux points particuliers sont en fait visés dans la proposition de directive : l'un traitant de la franchise et l'autre d'un régime simplifié.

Le régime de la franchise prévoit une franchise obligatoire fixée à 10.000 Ecus et un régime de franchise facultative fixée à 35.000 Ecus.

La proposition donne également aux petites entreprises susceptibles de bénéficier du régime de la franchise la possibilité d'opter pour le régime simplifié.

Le régime simplifié vise les procédures comptables des petites et moyennes entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 150.000 Ecus. Il comporte des mesures de simplification relatives au fait générateur de la taxe et au droit à déduction qu'il rapproche des pratiques commerciales concernant l'encaissement du prix et le paiement des fournisseurs et à la périodicité de la déclaration qu'il rend annuelle avec paiement d'acomptes provisionnels.

Le régime simplifié prévoit également que les Etats membres peuvent instaurer, pour certaines catégories d'assujettis dont les achats sont suffisamment homogènes par rapport à leur chiffre d'affaires, des pourcentages forfaitaires pour calculer la T.V.A. déductible par rapport au chiffre d'affaires.

⁽¹⁾ COM(83)748 final

⁽²⁾ J.O. n° C 272 du 28.10.1986, page 12

Les Etats membres pourront toutefois maintenir leurs régimes spéciaux en faveur des petites et moyennes entreprises conformément à l'article 24 pour autant que ceux-ci soient plus favorables que le régime proposé et que les Etats membres obtiennent l'approbation du Conseil suivant une procédure de consultation prévue.

CONCLUSION

Au cours de la période couverte par le présent rapport, la Commission a poursuivi ses efforts en vue d'aboutir à un système de T.V.A. plus uniforme.

Dans le cadre de l'application des directives déjà arrêtées, les travaux du Comité de la taxe sur la valeur ajoutée ont permis de rapprocher les points de vue sur un certain nombre de questions relatives en particulier à l'interprétation de la sixième directive et de dégager ainsi des orientations majoritaires au sujet de dispositions aussi importantes que celles relatives à l'assujettissement de certaines prestations, au lieu de taxation des prestations de services, à la base d'imposition, au traitement des subventions, aux exonérations, au régime particulier des agences de voyages.

Le Comité a également été appelé à examiner plusieurs consultations des Etats membres prévues par l'article 29, paragraphe 4 de la sixième directive visant à déroger à certaines dispositions de celle-ci concernant en particulier la notion de groupes d'assujettis, l'exclusion du droit à déduction pour des raisons conjoncturelles et le régime simplifié pour les petites entreprises.

La Commission constate que le nombre de telles consultations a sensiblement diminué par rapport à celui enregistré au cours de la période couverte par le premier rapport et elle s'en réjouit. En revanche, elle estime que les travaux du Comité de la T.V.A. portant sur l'interprétation des dispositions communautaires en matière de T.V.A. devraient être renforcés en vue de contribuer davantage au processus d'uniformisation de l'assiette.

La procédure de l'article 27, autorisant les Etats membres à introduire des mesures particulières dérogatoires à la sixième directive afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, a été utilisée avec la même fréquence qu'au cours de la période précédente. Même si certaines des nouvelles mesures autorisées conformément à cette procédure ont été limitées dans le temps, il n'en demeure pas moins qu'elles viennent encore accroître le nombre de dérogations au système commun de T.V.A. La Commission souhaiterait par conséquent que les Etats membres recourent moins souvent à cette procédure et qu'une solution communautaire soit plutôt recherchée pour résoudre les problèmes rencontrés par les Etats membres.

Une série d'arrêts rendus conformément aux articles 169 et 177 du Traité sont venus compléter la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés et donner ainsi une interprétation communautaire des textes concernés en contribuant à l'élimination des disparités dues à une application différente du système commun de T.V.A.

La Commission est convaincue que les divergences d'application dues à des interprétations différentes des textes communautaires seront progressivement surmontées, en particulier, grâce à la poursuite - voire à l'intensification - du dialogue entre les Etats membres et la Commission. Mais elle est également convaincue que les autres divergences d'application inhérentes notamment aux dérogations prévues par la sixième directive devraient aussi disparaître en vue de la suppression des frontières fiscales.

La Commission constate par ailleurs que certains progrès ont été réalisés dans la voie de l'harmonisation par l'adoption de quelques directives par le Conseil. Il s'agit, en particulier, de directives relatives au lieu de prestation des locations de biens meubles corporels, au remboursement de la T.V.A. aux assujettis des pays tiers et à certaines franchises accordées à l'importation. D'autres propositions destinées à préciser le texte de la sixième directive ou à supprimer des dérogations ou encore à définir un régime communautaire pour les petites et moyennes entreprises ont été à leur tour transmises au Conseil. Ces propositions n'ont pas encore été adoptées par cette instance. Consciente de l'importance de ces propositions, au regard de l'objectif à réaliser, la Commission les a délibérément reprises dans son programme d'actions du Livre Blanc pour l'achèvement du marché intérieur au même titre que les actions spécifiques à mener dans la perspective 1992.

* * *

*

Depuis la clôture de ce rapport, le Conseil a été saisi, le 7 août 1987, des nouvelles propositions qui, avec celles en cours d'examen, représentent l'ensemble des actions à mener à bien pour que les conditions nécessaires à l'existence d'un marché unique soient réunies.

Il s'agit, en ce qui concerne la T.V.A., des directives suivantes :

- une proposition concernant le rapprochement des taux⁽¹⁾;
- une proposition instituant un processus de convergence des taux⁽²⁾;
- une proposition complétant le système commun de la T.V.A. et modifiant la sixième directive⁽³⁾.

Un document de travail, transmis au Conseil à la même date, vise la mise en place d'un mécanisme de compensation de la T.V.A. pour les ventes intracommunautaires⁽³⁾. Ce mécanisme serait destiné à garantir que les Etats membres continueront à percevoir les recettes auxquelles ils ont droit.

⁽¹⁾ J.O. n° C 250 du 18.09.1987, pages 2 et 3

⁽²⁾ J.O. n° C 252 du 22.09.1987, page 2

⁽³⁾ Doc. COM(87) 323 final 2

La proposition de directive relative au régime de T.V.A. applicable aux transports de personnes, également prévue dans le programme d'action du Livre Blanc, sera transmise ultérieurement au Conseil.

* *

*

La Commission considère que le rapprochement de la fiscalité indirecte et en particulier de la T.V.A. est un préalable indispensable à l'élimination des frontières intérieures de la Communauté et à l'instauration d'un grand marché européen fonctionnant comme un véritable marché national. Elle souligne que ces objectifs ne pourront toutefois être atteints que par l'adoption des propositions de directives qu'elle a transmises au Conseil en août 1987 dans le cadre de son Programme d'Action du Livre Blanc pour l'achèvement du marché intérieur. Aussi, la Commission attend-elle l'appui de toutes les institutions communautaires pour mener à bien cette tâche qui correspond aux décisions politiques des chefs d'Etat et de Gouvernement des Etats membres et à la ratification par les Parlements nationaux de l'Acte unique, entré en vigueur le 1^{er} juillet 1987.

Annexe

Arrêts de la Cour de Justice rendu jusqu'au 31 décembre 1988

Bien que le second rapport relatif à l'application de la 6ème directive TVA établisse une situation s'arrêtant au 30 juin 1987, la Commission juge utile d'y joindre un bref état des arrêts récents qui ont été rendus, dans le cadre du présent rapport, par la Cour de Justice des Communautés européennes.

Dans son arrêt du 4 février 1988, dans l'Affaire 391/85 (1), la Cour a dit pour droit qu'en maintenant, en fait, dans sa loi du 31 juillet 1984 le prix de catalogue comme base pour l'imposition des voitures neuves et des voitures mixtes neuves, le Royaume de Belgique n'a pas pris les mesures que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour du 10 avril 1984 (voir pages 10 et 26 du rapport).

Dans son arrêt du 23 février 1988, dans l'Affaire 353/85 (2), la Cour a dit pour droit qu'en exonérant de l'imposition les livraisons de biens (par exemple, les verres correcteurs faits par des opticiens agréés) dans la mesure où de tels biens ne font pas partie intégrante de la prestation de services et ne sont pas inclus dans le prix, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 13 A 1 c) de la 6ème directive TVA (voir page 32 du rapport).

(1) J.O. n° C 63 du 8.3.1988, p.5

(2) J.O. n° C 74 du 22.3.1988, p.6

Dans son arrêt du 25 février 1988, relatif à l'Affaire préjudicielle 299/86 (2) la Cour a clairement précisé que les arrêts Gaston Schul et suivants posent un principe généralisé de non-double taxation et donc s'appliquent également même si le bien a été acquis auprès d'un assujetti.

Elle a en effet dit pour droit que l'article 95 du Traité doit être interprété dans le sens que, en cas d'importation d'un bien d'un autre Etat membre par un particulier qui n'a donné lieu ni à un dégrèvement à l'exportation ni à une franchise fiscale, dans l'Etat membre d'importation, l'application de la TVA à l'importation doit prendre en considération la part résiduelle de la TVA acquittée dans l'Etat membre d'exportation et encore incorporée dans la valeur du bien au moment de l'importation de manière que le montant de cette part résiduelle ne fasse pas partie de la base d'imposition et soit déduit de la TVA à l'importation (voir pages 51 et 52 du rapport).

Par ailleurs, au niveau des sanctions, la Cour a également relevé que les importations doivent être traitées de la même façon que les opérations similaires à l'intérieur du pays et qu'en conséquence, une législation nationale qui sanctionne plus sévèrement les infractions à la TVA afférente aux cessions de biens à l'intérieur du pays est incompatible avec l'article 95 du Traité dans la mesure où cette différence est disproportionnée par rapport à la dissimilitude des deux catégories.

Dans son arrêt du 3 mars 1988, dans l'Affaire préjudicielle 252/86 (4), la Cour a dit pour droit que l'article 33 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que à partir de l'introduction du système commun de TVA, les Etats membres ne sont plus en droit d'imposer sur les livraisons de biens, les prestations de services ou les importations soumises à la TVA des impôts, droits ou taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires mais que ne peut être considéré comme une taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires une taxe qui, quoique comportant des montants différents selon les caractéristiques du bien imposé, est assise sur la seule mise à disposition du public du bien, sans considération effective des recettes pouvant être réalisées par cette mise à disposition.

(3) J.O. n° C 74 du 22.3.1988, p.13

(4) J.O. n° C 78 du 25.3.1988, p.4

Dans son arrêt du 8 mars 1988, dans l'Affaire préjudicielle 102-86 (5), la Cour a précisé que l'exercice par l'Apple and Pear Development Council des fonctions qui lui sont assignées conformément à l'article 3 de l'Apple and Pear Development Council Order de 1980, S.I. n° 623 tel qu'il a été modifié par l'Apple and Pear Development Council (Amendment) Order de 1980, S.I. n° 2001), et le fait d'imposer aux arboriculteurs en application de l'article 9 paragraphe 1, une taxe annuelle aux fins de permettre au Council précité de subvenir aux frais administratifs et autres encourus ou qui seront encourus dans l'exercice des fonctions ainsi définies, ne représentent pas des "prestations de services, effectuées à titre onéreux" au sens de l'article 2 de la sixième directive (voir page 17 du rapport).

Dans son arrêt du 8 mars 1988, dans l'Affaire préjudicielle 165/86(6), la Cour a précisé que lorsqu'un employeur, assujetti aux fins de la réglementation en matière de TVA, suite à un accord conclu avec un de ses employés et un autre assujetti, fournisseur, fait livrer pour son propre compte des biens à cet employé qui les utilise exclusivement pour les besoins de l'entreprise de l'employeur et lorsque l'employeur reçoit du fournisseur, pour ces livraisons, des factures qui lui imputent la TVA pour les biens livrés, les dispositions de l'article 11 paragraphe 1 point a) de la deuxième directive et de l'article 17 paragraphe 2 point a) de la sixième directive en matière de TVA doivent être interprétées en ce sens que cet employeur peut déduire de la TVA à laquelle il est assujetti la TVA qui lui est ainsi imputée (voir page 39 du rapport).

Dans son arrêt du 24 mai 1988, dans l'Affaire 122/87 (7) la Cour a dit pour droit qu'en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les prestations fournies par les vétérinaires dans l'exercice de leur profession, la République italienne a manqué aux obligations TVA qui lui incombent en vertu de la sixième directive TVA (voir pages 31 à 33 du rapport).

(5) J.O. n° C 89 du 6.4.1988, p.8

(6) J.O. n° C 90 du 7.4.1988, p.5

(7) J.O. n° C 156 du 15.6.1988, p.5

Dans son arrêt du 21 juin 1988, dans l'Affaire 415/85 (1), la Cour a dit pour droit qu'en maintenant en vigueur l'application du taux zéro de la taxe sur la valeur ajoutée aux fournitures d'électricité visées au Finance Act de 1985 point (xx) (a), en tant qu'elles ne sont pas fournies à des consommateurs finals, l'Irlande a enfreint les dispositions de la sixième directive TVA.

Dans son arrêt du 21 juin 1988, dans l'Affaire 416/85 (8), la Cour a dit pour droit qu'en maintenant en vigueur l'application du taux zéro de la taxe sur la valeur ajoutée :

- aux fournitures d'eau et aux prestations relatives aux égouts (vidange de puisards ou fosses septiques) visées au groupe 2 de la Value Added Tax Act de 1983, annexe 5, effectuées en faveur de l'industrie, en tant qu'elles ne sont pas fournies à des consommateurs finals,
- aux services d'information repris au groupe 6, en tant qu'ils ne sont pas fournis à des consommateurs finals,
- aux fournitures de combustibles et d'énergie visées au groupe 7, ainsi que de bottes et casques de protection visées au groupe 17, en tant qu'elles ne sont pas fournies à des consommateurs finals,
- aux fournitures de biens et de services reprises au groupe 8 intervenant dans le secteur de la construction de bâtiments à usage industriel et commercial et au secteur collectif et du génie civil, en tant qu'elles ne sont pas fournies à des consommateurs finals, le Royaume-Uni a enfreint les dispositions de la 6ème directive TVA.

Dans un arrêt du 21 juin 1988, dans l'Affaire 257/86(10), la Cour a dit pour droit qu'en adoptant et en maintenant en vigueur une réglementation qui n'accorde pas l'exonération de la TVA à toutes les importations d'échantillons gratuits de faible valeur et qui manque de clarté et de précision à l'égard de l'exonération de certaines importations de tels échantillons, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 14 de la sixième directive TVA (voir page 36 à 38 du rapport).

 (8) J.O. n° C 190 du 19.7.1988, p. 11

(9) J.O. n° C 190 du 19.7.1988, p. 11

(10) J.O. n° C 190 du 19.7.1988, p. 12

Dans un arrêt du 28 juin 1988, dans l'Affaire 3/86 (11), la Cour de Justice a dit pour droit que la République italienne, en fixant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée et dans le cadre du régime forfaitaire des producteurs agricoles, à 15 puis à 14 % les pourcentages forfaitaires de compensation pour les secteurs de la viande bovine, de la viande porcine et du lait frais, non concentré et non sucré, à partir, respectivement, de 1981 et 1983, et en prévoyant l'application des pourcentages forfaitaires de compensation aux livraisons et aux prestations de services destinées aux agriculteurs forfaitaires, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité et de l'article 25 paragraphes 3, 5 et 8 de la sixième directive TVA.

Dans deux arrêts du 5 juillet 1988 dans les Affaires préjudicielles 269/86 et 289/86 (12) la Cour a dit pour droit que l'article 2 de la sixième directive TVA doit être interprété en ce sens qu'aucune dette de taxe sur le chiffre d'affaires ne prend naissance lors de la livraison illégale de stupéfiants effectuée à titre onéreux à l'intérieur du pays, dans la mesure où ces produits ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques (voir page 17 du rapport).

Dans son arrêt du 6 juillet 1988 dans l'Affaire préjudicielle 127/86 (13), la Cour a dit pour droit que la sixième directive TVA fait obstacle à la perception, par un Etat membre, de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'un véhicule automobile appartenant à un employeur établi dans un autre Etat membre où la taxe sur la valeur ajoutée a été payée, est utilisé, par un travailleur frontalier résidant dans le premier Etat membre, dans le cadre de son contrat de travail, pour exécuter ses tâches et, accessoirement, pour ses loisirs (voir pages 36 à 38 du rapport).

(11) J.O. n° C 199 du 29.7.1988, p.9

(12) J.O. n° C 211 du 11.8.1988, p.4

(13) J.O. n° C 211 du 11.8.1988, p.6

Dans un arrêt du 12 juillet 1988 dans les Affaires préjudicielles jointes 138 et 139/86 (14), la Cour a précisé que :

- 1) L'article 27 paragraphe 1 de la sixième directive permet l'adoption d'une mesure dérogatoire à la règle de base énoncée dans l'article 11 lettre A paragraphe 1 point a) de la même directive, même lorsque les activités de l'assujetti s'exercent sans aucune intention de se procurer un avantage fiscal, mais pour des raisons d'ordre commercial.
- 2) L'article 27 paragraphe 1 de la sixième directive permet l'adoption d'une mesure dérogatoire, comme celle en cause dans l'affaire au principal, qui frappe uniquement certains assujettis parmi ceux qui procèdent à des ventes de biens à des revendeurs non assujettis, à condition que la différence de traitement qui en résulte soit justifiée par des circonstances objectives (voir page 11 b) du rapport).

Dans un arrêt du 14 juillet 1988 dans les Affaires préjudicielles jointes 123/87 et 330/87 (15), la Cour a dit pour droit que les articles 18 paragraphe 1 point a) et 22 paragraphe 3 points a) et b) de la sixième directive TVA permettent aux Etats membres de subordonner l'exercice du droit à déduction à la détention d'une facture contenant obligatoirement certaines mentions nécessaires pour assurer la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale. De telles mentions ne doivent pas, par leur nombre ou leur technicité, rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à la déduction (voir pages 39 et 40 du rapport).

(14) J.O. n° C 205 du 6.8.1988, p.5

(15) J.O. n° C 222 du 26.8.1988, p.3

Dans un arrêt du 21 septembre 1988 dans l'Affaire 50/87 (16), la Cour a dit pour droit qu'en instituant et en maintenant en vigueur, en reconnaissance des dispositions de la sixième directive TVA, un régime fiscal limitant, pour les entreprises qui louent des immeubles qu'elles ont acquis ou fait construire, le droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont, lorsque le montant des recettes provenant de la location de ces immeubles est inférieur au quinzième de la valeur de ceux-ci, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité (voir page 39 A 2 du rapport).

En date du 27 octobre 1988, la Cour a radié l'Affaire 103/87, l'Italie ayant modifié sa législation dans le sens de l'exonération (voir page 35 b du rapport).

(16) J.O. n° C 269 du 18.10.1988, p.8