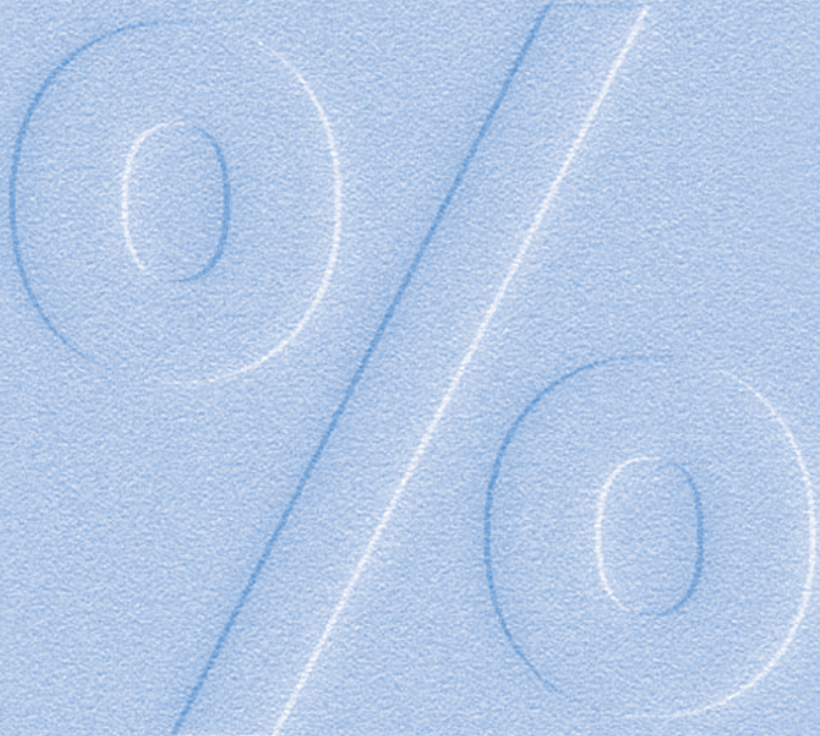




# Tendances des impôts sur la consommation

**TVA/TPS ET DROITS  
D'ACCISE : TAUX,  
TENDANCES ET QUESTIONS  
D'ADMINISTRATION**



OCDE



ÉDITIONS OCDE

2004

# Tendances des impôts sur la consommation

TVA/TPS ET DROITS D'ACCISE :  
TAUX, TENDANCES  
ET QUESTIONS D'ADMINISTRATION

Édition 2004



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

# ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements de 30 démocraties œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux, que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, la Corée, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

*Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues de l'OCDE ou des gouvernements de ses pays membres.*

Publié en anglais sous le titre :

**Consumption Tax Trends**

VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues

© OCDE 2005

---

Toute reproduction, copie, transmission ou traduction de cette publication doit faire l'objet d'une autorisation écrite. Les demandes doivent être adressées aux Éditions OCDE [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org) ou par fax (33 1) 45 24 13 91. Les demandes d'autorisation de photocopie partielle doivent être adressées directement au Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris, France ([contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com)).

---

## Avant-propos

**L**a présente publication est la cinquième de la série « Tendances des impôts sur la consommation ». Les informations qu'elle contient concernent les impôts indirects en vigueur dans les pays de l'OCDE à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Cette édition, comme les éditions antérieures des Tendances des impôts sur la consommation, met en évidence la part croissante des impôts généraux sur la consommation dans les recettes publiques des pays membres de l'OCDE. Elle fait apparaître, par ailleurs, les caractéristiques qui sous-tendent cette évolution. Elle identifie en outre les nombreuses différences qui existent en matière d'assiette, de taux et de règles d'application entre les administrations fiscales.

La présente publication contient des sections spéciales sur les aspects spécifiques de l'évolution en matière de taxation des services et des biens incorporels ainsi que sur les tendances qui se dessinent pour les services financiers. Elle abordera également les questions d'administration fiscale.

## Table des matières

Introduction .....	7
Chapitre 1. <b>Taxer la consommation</b> .....	9
Chapitre 2. <b>Actualités des impôts sur la consommation</b> .....	15
Chapitre 3. <b>Taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les biens et services : rendement, taux et structure</b> .....	19
Chapitre 4. <b>Sélection d'accises dans les pays membres de l'OCDE</b> .....	47
Chapitre 5. <b>Les impôts sur les véhicules</b> .....	63
Chapitre 6. <b>Mondialisation des services et biens incorporels : les enjeux de l'impôt sur la consommation</b> .....	69
Chapitre 7. <b>Services financiers – nouvelles approches d'un problème permanent</b> .....	75
Chapitre 8. <b>Réduction des pertes de recettes de TVA : il est nécessaire d'améliorer les méthodes utilisées dans de nombreux pays</b> .....	81
Annexe 1. <b>Tableau des taux de change</b> .....	87
Annexe 2. <b>Principes directeurs sur le commerce électronique et orientations en matière d'impôts sur la consommation</b> .....	88
Annexe 3. <b>Taxes liées à l'environnement</b> .....	115
<b>Liste des graphiques</b>	
1.1. Recettes fiscales moyennes réparties par catégories d'impôt en pourcentage du total des prélèvements obligatoires .....	10
3.1. Taux normaux de la TVA au 1 <sup>er</sup> janvier 2003 .....	27
4.1. Droit d'accise par litre d'alcool/volume .....	56
<b>Liste des tableaux</b>	
3.1. Impôts généraux sur la consommation (5110) en pourcentage du PIB .....	21
3.2. Impôts généraux sur la consommation (5110) en pourcentage du total des recettes fiscales .....	22
3.3. Impôts sur les biens et services déterminés (5120) en pourcentage du PIB .....	24
3.4. Impôts sur les biens et services déterminés (5120) en pourcentage du total des recettes fiscales .....	25
3.5. Taux de TVA/TPS dans les pays membres de l'OCDE.....	26
3.6. Relèvement des seuils de chiffres d'affaires annuels pour l'enregistrement et le recouvrement de la TVA/de la TPS .....	28

3.7. Dérogations aux mesures d'exonération courantes .....	30
3.8. Champ d'application des différents taux de TVA .....	32
3.9. Méthodes spéciales d'application de la TVA .....	37
3.10. Importation/exportation de produits par des particuliers.....	40
4.1. Impôts sur la bière .....	50
4.2. Impôts sur le vin .....	52
4.3. Impôts sur les boissons alcoolisées.....	54
4.4. Impôts sur les huiles minérales (par 1 000 litres de produit à 15 °C) .....	58
4.5. Impôts sur le tabac .....	61
5.1. TVA sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur .....	65
5.2. Droit d'accise sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur .....	67

## Introduction

Les impôts sur la consommation constituent toujours une source de revenus importante dans un nombre croissant de pays. En moyenne, les taxes sur la valeur ajoutée et les droits d'accise comptent aujourd'hui pour plus de 30 % de l'ensemble des recettes fiscales des pays de l'OCDE. La TVA est aujourd'hui la principale forme de taxe à la consommation tandis que les droits d'accise procurent moins de recettes. Cette tendance reflète sans doute une préférence croissante pour une taxation basée sur une assiette large de l'ensemble des biens et services par opposition à une imposition limitée à certains produits. De plus en plus, les droits d'accise sont utilisés comme un moyen d'influencer le comportement du consommateur, en particulier dans nombre de pays qui imposent des taux élevés à certains produits comme le tabac ou les huiles minérales.

### La taxe sur la valeur ajoutée

Depuis la publication de la quatrième édition des *Tendances des impôts sur la consommation* en 2001, un certain nombre de changements se sont produits dans le domaine des impôts sur la consommation. En matière de commerce électronique, l'Union européenne a mis en œuvre en 2003 une nouvelle directive qui applique un taux zéro à l'exportation des services électroniques et, en même temps, les impose à la TVA lorsqu'ils sont prestés par des fournisseurs extérieurs à l'UE pour des consommateurs qui y sont établis.

En ce qui concerne l'Union européenne, notons également que dix nouveaux pays membres y ont accédé au 1<sup>er</sup> mai 2004, dont quatre pays membres de l'OCDE (République slovaque, République tchèque, Pologne, Hongrie).

Plus largement, la mondialisation croissante du commerce, en particulier pour les services et les produits incorporels, exerce une pression constante sur les systèmes de taxe sur la valeur ajoutée. Dans ce contexte, les autorités fiscales sont confrontées à des problèmes de double imposition, de manque de clarté des règles et d'incertitudes pour les entreprises. Ces défis se présentent sous diverses formes :

- La recherche d'une neutralité accrue par la réduction des conséquences indésirables des exemptions de TVA.
- La révision des méthodes de taxation des transactions transfrontières qui impliquent des services et des biens incorporels.
- L'amélioration de l'efficacité des administrations fiscales et la réduction du coût de respect de la discipline fiscale pour les entreprises, tout en réduisant les possibilités de fraude et d'évasion fiscales.

Ces évolutions, qui seront détaillées ci-après, montrent que les autorités fiscales des pays membres de l'OCDE sont prêtes à relever le défi de la mondialisation dans l'intérêt de l'ensemble des citoyens.

### **Droits d'accise et taxation des véhicules**

Comme dans les éditions précédentes, cette édition des *impôts sur la consommation* fait le point sur les droits d'accise que les pays membres lèvent sur un certain nombre de produits tels que les boissons alcoolisées, les huiles minérales et le tabac. Elle comprend également une étude détaillée des impôts sur les véhicules automobiles.

### **Impôts liés à l'environnement**

La quatrième édition des *Tendances des impôts sur la consommation* avait consacré un long chapitre aux taxes liées à l'environnement. Bien qu'il soit toujours d'actualité, il n'est plus nécessaire de publier un autre chapitre sur ce sujet dans la mesure où l'essentiel de l'information est à présent disponible dans une publication récente de l'OCDE « *Données OCDE sur l'environnement Compendium 2004* ». Les tableaux relatifs aux taxes liées à l'environnement sont reproduits à l'annexe 3 de la présente publication.

Les tableaux sur les taxes liées à l'environnement peuvent être librement consultés en ligne à l'adresse suivante : [www.oecd.org/env/tax-database](http://www.oecd.org/env/tax-database).



## *Chapitre 1*

# **Taxer la consommation**

## Taxation et consommation

Dans la nomenclature de l'OCDE, le terme « impôts » désigne uniquement les versements obligatoires effectués sans contrepartie au profit des administrations publiques. Elles se divisent en cinq grandes catégories : impôts sur les revenus et bénéfices, sur les salaires, sur le patrimoine, sur la consommation ainsi que les cotisations de sécurité sociale, qui sont considérées comme des impôts (*Statistiques des recettes publiques 1965-2003*).

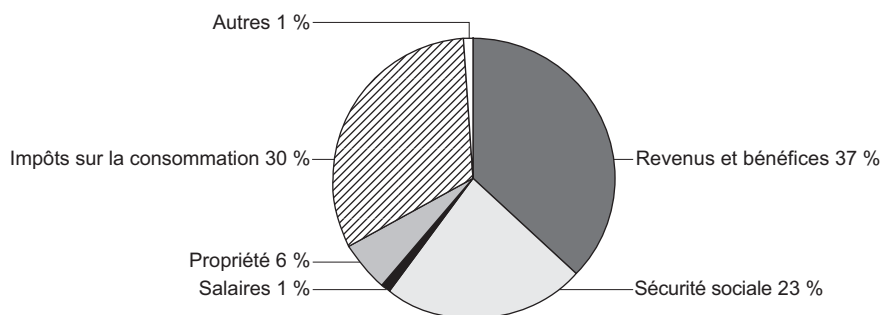
Dans le langage courant, les impôts sur la consommation (une sous-catégorie des impôts sur les biens et services) sont parfois appelés impôts *indirects* en ce sens qu'ils ne frappent pas directement les bénéficiaires ou les revenus des opérateurs économiques (comme c'est le cas des impôts *directs*), mais seulement des opérations (comme la prestation d'un service ou un transfert de propriété).

Dans la nomenclature statistique de l'OCDE, les impôts sur la consommation se répartissent en deux catégories :

- Les impôts *généraux* sur la consommation, c'est-à-dire essentiellement la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et son équivalent, la Taxe sur les Biens et Services (TPS). Il faut y inclure également la « taxe de vente » prélevée par les autorités locales aux États-Unis, cette dernière touchant une assiette similaire mais selon des modalités différentes.
- Les impôts sur les biens et services *déterminés* qui recouvrent essentiellement les droits d'accise, ainsi que les droits de douane et certaines taxes particulières sur les assurances ou les opérations financières qui ne sont pas traitées dans cet ouvrage.

Si l'on observe la moyenne non pondérée des recettes issues de ces deux catégories d'impôts dans les pays membres de l'OCDE en pourcentage du total des prélèvements obligatoires (voir tableaux 3.2 et 3.4 ci-après), on constate qu'elles représentent ensemble 30 % du total des prélèvements. Globalement, cette recette se répartit, pour 2002, en un tiers pour les impôts sur les biens et services déterminés et en deux tiers pour les impôts généraux sur la consommation.

Graphique 1.1. **Recettes fiscales moyennes réparties par catégories d'impôt en pourcentage du total des prélèvements obligatoires**



Source : OCDE, *Statistiques des recettes publiques 1965-2003*.

## Les impôts généraux sur la consommation

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) devient l'un des mécanismes de perception d'impôts sur la consommation les plus répandus dans le monde. Depuis juillet 2000 et l'adoption par l'Australie de la Taxe sur les Produits et Services (TPS équivalent de la TVA), 29 des 30 pays membres de l'OCDE disposent aujourd'hui d'un système de TVA. Seuls les États-Unis, pour des raisons historiques et constitutionnelles, ont conservé un système de taxes de vente dans lequel la totalité de l'impôt est perçu au stade de la consommation finale. En outre, au 1<sup>er</sup> mai 2004, date de l'adhésion de 10 nouveaux membres à l'Union européenne, 19 des 30 pays membres de l'OCDE partagent désormais un système harmonisé sur base de la 6<sup>e</sup> directive TVA. C'est pourquoi, bien que la plupart des tableaux reprennent les données en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2003, certains d'entre eux se réfèrent au système applicable au 1<sup>er</sup> mai 2004.

### Fonctionnement général

Quel que soit le nom qui lui est attribué – TVA ou TPS –, ce système repose sur le paiement fractionné de la taxe dans lequel les assujettis successifs peuvent déduire la taxe en amont sur leurs achats de la taxe due sur leurs ventes. Chaque assujetti dans la chaîne des transactions participe au contrôle et à la perception de l'impôt, dans la mesure où il ne paie au Trésor que la part de l'impôt correspondant à la marge réalisée sur chaque transaction, par différence entre la TVA qu'il paie à ses fournisseurs et celle que ses clients lui paient. En pratique, tous les pays membres de l'OCDE qui disposent de taxes sur la valeur ajoutée perçoivent la taxe à chaque stade et permettent normalement la déduction immédiate des taxes en amont par tous les opérateurs, à l'exception du consommateur final.

Dans le commerce international des biens corporels, la continuité du système est assurée grâce au rôle de filtre joué par le système douanier. Les biens qui sont exportés sont soumis au taux zéro (et se retrouvent nettoyés de toute TVA rémanente par le biais des déductions en amont exercées par les assujettis), tandis que les biens importés sont soumis à une TVA égale à celle qui serait due en régime intérieur. Cette TVA à l'importation est généralement perçue en même temps que les droits de douane, bien que dans certains cas cette perception soit postposée à la date de dépôt de la déclaration périodique à la TVA de l'importateur. Le droit à déduction de la TVA à l'importation dans les mêmes conditions que celui qui est accordé en régime intérieur assure la parfaite neutralité du système, qui n'exerce en principe aucune distorsion sur le commerce international.

À l'intérieur de l'Union européenne, au sein de laquelle les barrières douanières et les frontières fiscales ont été abolies en 1993, c'est le système de livraison intracommunautaire (exonérée dans le pays de départ de la marchandise) et d'acquisition intracommunautaire (taxée dans le pays de destination) qui assure le rôle de filtre joué par les régimes d'import/export classiques.

La nature des services et des biens incorporels exige d'autres mécanismes que ceux utilisés pour les biens corporels. À l'époque où les moyens techniques disponibles limitaient les prestations de services à distance, un certain nombre de mécanismes ont été mis en œuvre pour assurer la neutralité du système. À l'intérieur de l'Union européenne, la 6<sup>e</sup> directive TVA de 1977 (77/399/CEE) – toujours en vigueur aujourd'hui – prévoit une règle de base selon laquelle les services sont taxés là où le prestataire est établi (règle d'origine). Toutefois, comme cette règle conduirait à des distorsions dans nombre de cas, un grand

nombre d'exceptions ont été prévues. La plupart des services matériels sont taxés dans le pays où ils sont matériellement exécutés (location de voitures, travaux immobiliers, transport de passagers, ...) tandis que les services immatériels (prestations intellectuelles, conseil, ...) sont taxés dans le pays où le consommateur est établi lorsqu'il s'agit d'une entreprise. Pour les pays extérieurs à l'Union, le lieu de taxation de ces services et biens incorporels est défini par rapport au lieu de leur consommation effective.

Le développement rapide des échanges de services et de biens incorporels internationaux entre entreprises d'abord, et ensuite vers les particuliers grâce à l'innovation technologique, a profondément modifié cette situation. Les gouvernements ont compris qu'il était indispensable de réagir collectivement face à ce nouveau défi. La première manifestation de cette volonté s'est traduite dans les principes accueillis favorablement par les ministres à Ottawa en octobre 1998.

### **Le commerce électronique**

Lors de la conférence d'Ottawa, des conditions cadre pour l'imposition du commerce électronique ont notamment été établies.

#### **Conditions cadre du commerce électronique pour les impôts sur la consommation**

- L'imposition des échanges transfrontières devrait aboutir à une imposition dans la juridiction où la consommation se produit.
- La fourniture de services et de biens incorporels ne sera pas traitée comme une fourniture de biens au regard de l'impôt sur la consommation.
- Les pays examineront l'utilisation de mécanismes tels que l'autoliquidation ou l'autoévaluation (reverse charge) pour appliquer la TVA aux services ou aux biens incorporels importés par les entreprises là où cela assurerait une protection immédiate de leur base d'imposition et de la compétitivité des fournisseurs locaux.

Au terme de deux années de travail en coopération avec les entreprises et plusieurs pays non membres, le Comité des affaires fiscales (CAF) a adopté en 2001 des principes directeurs définissant le lieu de consommation pour la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels :

- Pour les transactions entre entreprises c'est la juridiction dans laquelle le preneur a établi sa présence commerciale.
- Pour les transactions entre entreprises et consommateurs, c'est la juridiction dans laquelle le preneur a établi sa résidence habituelle.

Pour les transactions entre entreprises, la méthode recommandée pour la perception de l'impôt est celle de l'autoliquidation tandis que pour les transactions entre entreprises et consommateurs, le rapport 2001 indique que des solutions utilisant les nouvelles technologies pouvaient être envisagées à moyen terme, tout en reconnaissant que des mécanismes d'enregistrement simplifiés seraient nécessaires entre-temps.

Le Rapport 2001 reconnaissait que d'autres travaux devaient être entrepris pour développer pleinement les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité. En effet, du point de vue de l'entreprise, il est indispensable de faire en sorte que la TVA/TPS soit appliquée

correctement au moment où la transaction a lieu, car il n'est guère possible de corriger les erreurs à un stade ultérieur dans un environnement qui se caractérise par un minimum d'intervention humaine, surtout dans le segment du commerce électronique grand public.

Dès lors, le Comité des affaires fiscales a décidé de créer une série d'orientations pour les administrations fiscales en matière d'impôts sur la consommation. Parmi les orientations actuellement disponibles, celles qui traitent de la vérification du statut et de la résidence fiscale du consommateur sont particulièrement utiles pour l'application de la TVA aux transactions du commerce électronique. Ces orientations sont reprises en annexe à la présente publication. Initialement axées sur le commerce électronique, elles devraient être étendues de manière à couvrir un champ plus large en matière d'impôts sur la consommation.

Le Comité des affaires fiscales a également approuvé en 2003 un rapport sur l'état d'avancement des travaux en matière de taxation du commerce électronique. L'ensemble de ces documents est disponible sur le site Internet du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE ([www.oecd.org/ctp](http://www.oecd.org/ctp)).

## **Derniers développements**

La présente édition des *Tendances des impôts sur la consommation* fait le point sur l'état des travaux de l'OCDE dans ce domaine et plus précisément :

- L'examen des méthodes de taxation des transactions transfrontières portant sur les services et les biens incorporels afin d'éviter les cas de double taxation ou de non-taxation involontaire ainsi que de réduire les obstacles au développement du commerce mondial.
- La recherche d'un renforcement de la neutralité par la réduction des conséquences indésirables de l'exonération de la TVA/TPS dans certains secteurs, notamment le secteur des services financiers.
- L'amélioration de l'efficacité des administrations fiscales, la réduction des coûts de la discipline fiscale pour les contribuables et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.
- Le renforcement de la coopération internationale entre les administrations fiscales.

Vous pourrez suivre les derniers développements en matière de politique fiscale à l'OCDE sur le site Web du Centre de politique et d'administration fiscales à l'adresse suivante : [www.oecd.org/ctp](http://www.oecd.org/ctp).

En outre, une sélection de tableaux qui figurent dans cette publication biennale des *Tendances des impôts sur la consommation* sont remis à jour annuellement et peuvent être consultés sur la base de données fiscales de l'OCDE à l'adresse suivante : [www.oecd.org/ctp/taxdatabase](http://www.oecd.org/ctp/taxdatabase).

### **Les impôts sur les biens et services déterminés : les droits d'accise**

Un certain nombre de caractéristiques différentient les droits d'accise des taxes sur la valeur ajoutée :

- ils sont perçus sur un nombre limité de produits ;
- ils ne sont normalement dus qu'au moment où les marchandises sont mises à la consommation, souvent au dernier stade de la chaîne des transactions ;
- les accises sont généralement calculées sur la base du poids, du volume, de la teneur ou de la quantité de produit, combinés dans certains cas avec des taxes *ad valorem*.

À la différence de la TVA, le système des accises est donc caractérisé par un petit nombre d'assujettis dans certains domaines au stade de production, de gros ou de distribution.

À l'origine destinés à procurer des recettes fiscales, les droits d'accise peuvent couvrir un large spectre de produits tels que le sel, le sucre, les allumettes, les jus de fruits ou les chocolats. Cependant, le champ d'application des accises s'est progressivement réduit à mesure que les impôts généraux à la consommation se développaient. Les droits d'accise sur l'alcool, le tabac et les huiles minérales par contre continuent à générer des recettes substantielles pour les États.

Les droits d'accise traités dans les *Tendances des impôts sur la consommation* sont ceux qui sont perçus dans la plupart des pays sur les produits du tabac, les boissons alcoolisées et les huiles minérales. Au cours des dernières années, on assiste à une nette tendance à assigner à ces droits d'accise une autre fonction que celle de générer simplement des recettes fiscales. Elles sont en effet de plus en plus considérées comme des moyens fiscaux utilisés pour influencer le comportement des consommateurs en vue notamment de réduire les émissions polluantes des automobiles et des autres moyens de transport ou la consommation de produits nocifs pour la santé tels que le tabac ou l'alcool.

## *Chapitre 2*

# **Actualités des impôts sur la consommation**

## La taxe sur la valeur ajoutée

Le système de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA ou TPS) a prouvé depuis de nombreuses années sa capacité à lever des recettes fiscales d'une manière neutre et transparente et de plus en plus d'États à travers le monde adoptent cette méthode de taxation. À la suite de l'introduction avec succès de la TPS en Australie au 1<sup>er</sup> juillet 2000, les États-Unis restent le seul pays membre de l'OCDE sans taxe sur la valeur ajoutée. Ils continuent à utiliser un système de taxes de vente au détail au niveau des États et des autres entités subétatiques. Ces taxes ne sont pas sans générer leurs propres problèmes, et singulièrement depuis que le commerce électronique a rendu les achats sans taxes entre États encore plus faciles qu'auparavant. Depuis un arrêt de la Cour Suprême, qui réduit la capacité des États d'exiger la taxe sur les ventes interétatiques, des pressions croissantes sont exercées par les commerçants traditionnels sur les législateurs locaux pour qu'il rétablissent des règles du jeu équitables.

Le développement de la TVA dans le contexte de la mondialisation, avec les évolutions techniques et commerciales qui la sous-tendent, ainsi que les préoccupations des gouvernements au sujet de la fraude fiscale rendent son adaptation nécessaire. Sans remettre en cause ses principes, il s'agit de conserver des règles du jeu équitables pour les entreprises et d'améliorer l'efficacité des administrations fiscales pour renforcer le respect des règles et promouvoir le service au contribuable. Cette évolution implique une coopération renforcée entre les administrations fiscales et une gestion plus stratégique de ces questions.

La quatrième édition des *Tendances des impôts sur la consommation* mettait en évidence l'un des aspects particuliers des défis que cette mondialisation pose pour la perception des impôts généraux à la consommation : le commerce électronique. À cette occasion, les autorités fiscales ont pris conscience de la nécessité d'adapter un système qui s'appuie sur les frontières fiscales nationales à l'univers sans frontières du commerce mondial.

En 2003, l'Union européenne a mis en œuvre une directive TVA afin que la taxe soit perçue dans l'État membre de consommation sur une série de services électroniques lorsqu'ils sont prestés par des fournisseurs établis en dehors de l'Union à des consommateurs établis dans celle-ci. En application de cette directive, un fournisseur extérieur à l'Union est obligé de facturer et de collecter la TVA pour les ventes qu'il effectue à des consommateurs privés qui y sont établis. Pour l'aider dans cette tâche, le vendeur peut bénéficier d'un régime particulier qui lui permet de traiter avec un seul État membre au lieu des 25 États potentiellement concernés. L'État membre dans lequel il est enregistré perçoit la TVA due sur l'ensemble de ses opérations dans l'Union et la redistribue aux États membres concernés en fonction de la déclaration du fournisseur. Plus important encore dans une perspective européenne, cette même directive permet également de traiter les prestations de services électroniques à des consommateurs extérieurs comme des exportations et d'être soumises à un taux zéro de TVA. L'Union européenne s'est engagée à revoir cette directive d'ici 2006.



Mais ce défi ne se limite pas au commerce électronique et la mondialisation du commerce continue à exercer une pression sur les systèmes de TVA lorsqu'ils sont confrontés aux opérations internationales. Le traitement des biens est en général moins problématique quoique, même dans ce cas, la conduite d'opérations puisse amener un opérateur à effectuer des livraisons dans une juridiction où il n'a aucune présence effective. Bien entendu, les problèmes relatifs aux services et aux biens incorporels sont plus difficiles et un récent rapport de l'OCDE a illustré la mesure dans laquelle ils pouvaient poser des problèmes de double imposition, de manque de règles claires et d'incertitudes pour les fournisseurs. (*L'application des impôts sur la consommation aux échanges de services et de biens incorporels internationaux.*) L'OCDE continuera à examiner ces questions dans les deux prochaines années en vue de faire des recommandations pour les résoudre au mieux. Ce sujet est examiné plus en détail au chapitre 6.

Les problèmes causés par l'exemption de la TVA restent également d'actualité. L'exemption de la taxe conduit fréquemment à des problèmes de neutralité du fait de l'impossibilité de déduire la TVA sur les biens et services en amont qui sont liés à l'opération exonérée. Le secteur des services financiers est probablement le plus touché par ce problème et c'est donc avec le plus grand intérêt que les législateurs et les commentateurs fiscaux ont suivi la modification de la législation sur la taxation de ces services en Nouvelle-Zélande en 2003. Comme on le verra au chapitre 7, la Nouvelle-Zélande applique à présent un taux zéro relativement large aux services financiers bien qu'il faille noter que ce dernier s'accompagne de l'introduction, pour la première fois, d'un mécanisme d'autoliquidation (*reverse charge*). Il semble difficile d'apprécier à quel point d'autres pays pourraient être tentés de suivre une telle approche dans la mesure où ses implications budgétaires s'avèreraient très coûteuses, en particulier pour ceux qui disposent d'un secteur financier important. La question des services financiers se pose également au niveau de l'Union européenne, la Commission ayant décidé de revoir sa législation en la matière. Il est toutefois probable que cette révision se limite à l'adaptation des règles existantes à l'évolution du secteur de ces dernières années, sans opérer de révolution fondamentale en matière d'exemption.

En dépit de la popularité croissante de la TVA parmi les gouvernements, une tendance inquiétante est apparue ces dernières années : la TVA est devenue la cible d'activités criminelles de grande envergure. Les fraudes carrousel au sein de l'UE ont fleuri à la fin des années 90 et au début du XXI<sup>e</sup> siècle. Ces fraudes tirent profit des règles fiscales appliquées au commerce intracommunautaire des biens qui permettent à ces derniers de bénéficier d'un taux zéro lorsqu'ils circulent d'un pays membre à l'autre. Ce type de fraude organisée est également apparu au Canada en particulier dans le secteur des voitures d'occasion. Les montants d'impôts en cause dans ces fraudes particulièrement graves constituent un sujet de préoccupation à la fois pour les ministres des finances et les administrations fiscales. Les réponses ont été administratives, par le renforcement des ressources consacrées à la lutte contre la fraude, mais aussi dans certains cas législatives. Le Royaume-Uni a mené, en toute transparence, une étude sur l'ampleur des pertes de recettes fiscales (en matière de TVA mais aussi d'accises), ce qui a débouché sur une stratégie globale destinée à lutter contre l'ensemble du phénomène de fraude plutôt que contre certains types de fraude. La mise en œuvre d'une législation imposant une responsabilité conjointe pour toutes les entreprises incluses de la chaîne des transactions pour les biens le plus souvent en cause dans les fraudes carrousel fait partie du dispositif. L'Allemagne et les Pays-Bas ont aussi introduit une législation similaire. Bien qu'il soit trop tôt pour évaluer l'impact de ces

mesures, les premières indications semblent démontrer qu’elles ont eu un effet positif. Ce sujet est exploré plus en détail au chapitre 8.

Le développement des technologies de l’information a aussi poussé les gouvernements des pays de l’OCDE à améliorer les services au contribuable. Compte tenu des contacts permanents que les entreprises entretiennent avec les autorités fiscales, il n’est pas surprenant que de nombreux pays aient introduit des systèmes d’enregistrement et de déclaration électroniques. En Italie par exemple, toutes les déclarations périodiques doivent être déposées sous forme électronique, soit directement par l’assujetti, soit en se servant d’un intermédiaire. Partout, l’utilisation des nouvelles technologies devraient conduire à une diminution des coûts administratifs pour les entreprises et une meilleure utilisation des ressources pour les administrations.

Le Comité des affaires fiscales de l’OCDE et son Groupe de travail sur les impôts sur la consommation sont plus que jamais le lieu où les acteurs majeurs dans ce domaine peuvent rechercher en commun les principes de base qui pourront guider les gouvernement dans la mise en œuvre d’un système fiscal plus harmonieux, dans le respect de la souveraineté des États.

## **Les droits d’accise**

Après une longue période de baisse, la part de ces impôts spécifiques sur la consommation par rapport à l’ensemble des recettes fiscales (tableau 3.4 ci-après) s’est stabilisée au cours des dernières années. En dehors de leur fonction de pourvoyeurs de recettes fiscales, les droits d’accise ont confirmé au fil du temps leur fonction sociale et environnementale. Leurs taux et leurs structures ont en effet été modulés de manière à influencer le comportement du consommateur dans certains domaines. Toutefois, bien que partageant des objectifs similaires, les taux d’imposition et les assiettes des droits d’accise restent très différents d’un pays à l’autre au sein de l’OCDE, ce qui influence les achats transfrontières et peut avoir un impact non négligeable sur certaines entreprises dans les zones frontalières.

## *Chapitre 3*

# **Taxe sur la valeur ajoutée/taxe sur les biens et services : rendement, taux et structure**

## Introduction

Bien que la plupart des pays aient adopté un système d'impôt général sur la consommation (appelé TVA ou TPS) basé sur le paiement fractionné et le droit à déduction des taxes en amont, il subsiste toujours de nombreuses différences dans sa mise en œuvre, y compris entre pays membres de l'OCDE, du fait du maintien de taux réduits, d'exonérations et de dispositions spéciales qui répondent à des objectifs particuliers des pouvoirs publics. Ces différences subsistent même entre les États membres de l'Union européenne dont la législation en matière de TVA est fondée sur la même base légale, à savoir la 6<sup>e</sup> directive TVA.

Ces différences vont à l'encontre, pour une large part, de la philosophie de la TVA conçue au départ comme un impôt plus cohérent dans sa structure et plus simple à administrer et à recouvrer. Toutefois, malgré la mondialisation et l'expansion du commerce mondial, le maintien de la souveraineté fiscale des États reste un principe essentiel. Dans les circonstances actuelles, il ne saurait exister de système « harmonisé » qui serait mis en œuvre dans tous les pays. Par contre, ceci n'exclut pas qu'un certain nombre de principes de base communs existent, qui permettent de garantir une certaine cohérence dans la diversité afin d'éviter les doubles taxations, les non-taxations involontaires et les distorsions de concurrence.

En outre, la pression que la mondialisation exerce sur les gouvernements et les administrations fiscales renforce leur volonté de remédier aux les discordances susceptibles de générer des distorsions de concurrence ou de susciter des mouvements de fraude fiscale, de réduire le coût du respect des obligations fiscales et de mettre en œuvre les simplifications nécessaires.

## Importance et évolution des impôts sur la consommation

### *Les impôts généraux sur la consommation*

Les tableaux 3.1 et 3.2 montrent qu'au terme d'une période d'augmentation graduelle, le produit des impôts généraux sur la consommation, principalement sous forme de recettes TVA, s'est stabilisé depuis 2000 à la fois en pourcentage du PIB et du total des prélèvements obligatoires. Cette stabilité moyenne reflète également une grande stabilité dans l'ensemble des pays de l'OCDE. Seuls l'Australie (qui a adopté la TVA en 2000), la Corée, la Nouvelle-Zélande et le Luxembourg ont vu le pourcentage des impôts généraux à la consommation par rapport au PIB augmenter d'au moins 0.5 point entre 2000 et 2002, tandis que la Hongrie (-0.9) et l'Islande (-1.2) baissaient dans les mêmes proportions au cours de cette même période.

Sur le plus long terme, on constate que les pays membres de l'OCDE ont compté de manière croissante sur les impôts généraux à la consommation pour leur assurer des recettes fiscales. Depuis 1965, la part des impôts généraux sur la consommation en pourcentage du PIB a presque doublé en moyenne non pondérée, passant de 3.8 % à 6.8 %.

Tableau 3.1. **Impôts généraux sur la consommation (5110) en pourcentage du PIB\***

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002
Canada	4.6	4.4	4.0	3.6	4.3	5.1	5.0	5.1	5.2	5.2
Mexique				2.5	2.7	3.6	2.8	3.5	3.6	3.5
États-Unis	1.2	1.6	1.8	1.9	2.0	2.2	2.2	2.3	2.2	2.2
Australie	1.6	1.6	1.8	1.4	2.3	2.4	2.6	3.8	3.9	4.3
Japon	–	–	–	–	–	1.3	1.4	2.4	2.4	2.5
Corée			1.8	3.7	3.4	3.7	3.7	4.0	4.2	4.6
Nouvelle-Zélande	1.8	2.1	2.6	3.1	3.2	8.5	8.4	8.3	8.6	8.8
Autriche	6.3	6.4	7.4	8.0	8.8	8.4	7.6	8.2	8.1	8.2
Belgique	6.6	7.4	6.6	7.2	7.2	7.1	6.9	7.4	7.1	7.3
République tchèque							6.6	7.1	6.9	6.8
Danemark	2.7	7.4	6.8	9.8	9.5	9.8	9.5	9.7	9.7	9.7
Finlande	5.6	6.2	5.8	6.3	7.4	8.5	8.0	8.4	8.2	8.4
France <sup>1</sup>	8.0	8.7	8.4	8.6	8.7	8.1	7.6	7.6	7.4	7.3
Allemagne	5.2	5.5	5.2	6.2	5.9	5.9	6.7	6.9	6.7	6.5
Grèce	2.0	3.8	4.0	3.2	4.9	7.8	7.4	8.3	8.6	8.4
Hongrie <sup>2</sup>							8.2	10.2	9.9	9.3
Islande	4.4	6.0	8.5	8.5	9.4	10.2	10.1	11.7	10.4	10.5
Irlande	1.4	3.8	4.3	4.6	7.2	6.9	7.0	7.4	7.0	7.1
Italie	3.3	3.4	3.7	4.8	5.0	5.7	5.7	6.6	6.4	6.4
Luxembourg	3.4	2.8	4.5	4.7	5.8	5.6	5.9	6.0	6.2	6.5
Pays-Bas	4.1	5.2	5.9	6.9	6.9	7.1	6.5	7.2	7.6	7.5
Norvège	6.4	8.2	8.0	7.7	7.8	7.8	8.7	8.3	8.3	8.4
Pologne							6.3	7.1	7.0	7.4
Portugal <sup>2</sup>	–	1.6	2.3	3.9	3.3	5.7	7.5	8.4	8.2	
République slovaque <sup>2</sup>								7.6	7.3	7.5
Espagne	3.3	3.3	2.9	2.3	4.1	5.3	5.2	6.2	6.0	5.9
Suède	3.6	4.0	5.0	6.3	6.7	7.9	9.4	9.1	9.1	9.2
Suisse	1.9	1.7	2.1	2.6	2.8	3.0	3.3	4.0	4.0	3.9
Turquie	–	–	–	–	3.6	4.0	7.0	7.8	8.1	8.1
Royaume-Uni	1.8	2.5	3.1	5.2	6.0	6.0	6.7	6.8	6.8	6.9
<i>Moyenne non pondérée :</i>										
OCDE total	3.8	4.4	4.6	5.1	5.6	6.1	6.3	6.9	6.8	6.8
OCDE Amérique	2.9	3.0	2.9	2.7	3.0	3.6	3.3	3.6	3.7	3.6
OCDE Pacifique	1.7	1.9	2.1	2.7	3.0	3.9	4.0	4.6	4.8	5.0
OCDE Europe	4.1	4.9	5.3	5.9	6.4	6.9	7.2	7.7	7.6	7.6
EU19	4.1	4.8	5.1	5.9	6.5	7.1	7.2	7.7	7.6	7.6
EU15	4.1	4.8	5.1	5.9	6.5	7.1	7.2	7.6	7.5	7.5

\* Ces tableaux sont tirés des *Statistiques des recettes publiques* publiées annuellement par l'OCDE et qui s'appuient sur une nomenclature commune aux pays membres de l'OCDE. La rubrique 5110 qui couvre les impôts généraux sur les biens et services est utilisée pour les tableaux 3.1 et 3.2 et comprend la TVA/TPS, les taxes de vente et autres impôts généraux sur les biens et services. La rubrique 5120 *Impôts sur les biens et services spécifiques* reprend essentiellement les droits d'accise mais aussi certaines taxes spécifiques telles que les droits de douane, les taxes sur les assurances et sur certaines opérations financières notamment.

1. Les recettes fiscales ont été diminuées du montant de transfert en capital et ce dernier a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales.
2. Pour l'année 2002, les données provisoires publiées dans les *Statistiques des recettes publiques*, édition 2003 ont été utilisées.

Source : *Statistiques des recettes publiques 1965-2003*, édition 2004.

Tableau 3.2. **Impôts généraux sur la consommation (5110) en pourcentage du total des recettes fiscales**

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002
Canada	17.8	14.4	12.5	11.5	13.2	14.1	14.0	14.3	15.0	15.3
Mexique				15.7	15.9	20.8	16.9	18.7	19.1	19.3
États-Unis	4.8	5.8	7.0	7.0	7.9	8.0	8.0	7.6	7.7	8.2
Australie	7.4	7.4	6.7	5.3	7.9	8.0	8.7	12.1	13.0	13.5
Japon	–	–	–	–	–	4.3	5.2	8.9	8.9	9.5
Corée			12.7	22.0	21.1	20.4	18.9	17.0	17.2	18.9
Nouvelle-Zélande	7.7	8.0	9.0	10.2	10.4	22.4	22.7	24.7	25.7	25.3
Autriche	18.7	18.5	19.8	20.1	21.0	20.8	18.2	18.8	18.0	18.7
Belgique	21.1	21.2	16.3	17.0	15.8	16.5	15.3	16.3	15.5	15.7
République tchèque							16.7	18.3	17.8	17.3
Danemark	9.1	18.8	16.9	22.3	20.1	20.7	19.3	19.5	19.4	19.9
Finlande	18.5	19.3	15.8	17.4	18.3	19.3	17.4	17.4	17.8	18.2
France <sup>1</sup>	23.3	25.5	23.4	21.1	20.0	18.8	17.3	16.8	16.6	16.7
Allemagne	16.5	17.1	14.6	16.6	15.8	16.6	17.4	18.4	18.2	18.0
Grèce	10.3	16.8	18.3	13.2	17.2	26.5	23.0	21.8	23.4	23.5
Hongrie <sup>2</sup>							19.4	26.1	25.4	24.3
Islande	16.7	22.0	28.6	28.9	33.0	32.4	31.7	29.7	27.3	27.6
Irlande	5.7	13.1	14.7	14.8	20.6	20.6	21.2	23.1	23.1	25.0
Italie	12.9	13.2	14.3	15.6	14.5	14.7	13.8	15.4	14.9	15.0
Luxembourg	12.4	10.6	12.1	11.6	12.8	13.9	14.0	15.0	15.1	15.5
Pays-Bas	12.4	14.6	14.4	15.8	16.2	16.5	15.6	17.4	19.0	19.2
Norvège	21.5	23.8	20.5	18.2	18.2	18.8	21.2	19.2	19.2	19.2
Pologne							17.1	22.0	21.8	22.6
Portugal <sup>2</sup>	–	8.4	11.2	16.2	12.6	19.6	22.4	23.2	22.9	
République slovaque <sup>2</sup>								22.3	23.0	22.7
Espagne	22.2	20.3	15.3	10.2	14.7	16.0	15.9	17.5	17.0	16.6
Suède	10.4	10.3	12.0	13.4	14.0	14.9	19.4	16.8	17.6	18.4
Suisse	9.4	7.8	7.8	9.2	10.7	11.6	12.0	13.1	13.4	13.0
Turquie	–	–	–	–	23.3	20.1	31.1	24.2	23.0	26.1
Royaume-Uni	5.9	6.8	8.9	14.7	15.9	16.6	19.2	18.2	18.4	19.4
<i>Moyenne non pondérée :</i>										
OCDE total	13.5	14.7	14.5	15.3	16.4	17.4	17.7	18.5	18.5	18.7
OCDE Amérique	11.3	10.1	9.7	11.4	12.3	14.3	13.0	13.5	13.9	14.3
OCDE Pacifique	7.5	7.7	9.5	12.5	13.1	13.8	13.9	15.7	16.2	16.8
OCDE Europe	14.5	16.0	15.8	16.5	17.6	18.7	19.0	19.6	19.5	19.7
EU19	14.2	15.6	15.2	16.0	16.6	18.1	17.9	19.2	19.2	19.3
EU15	14.2	15.6	15.2	16.0	16.6	18.1	18.0	18.4	18.5	18.6

\* Ces tableaux sont tirés des *Statistiques des recettes publiques* publiées annuellement par l'OCDE et qui s'appuient sur une nomenclature commune aux pays membres de l'OCDE. La rubrique 5110 qui couvre les impôts généraux sur les biens et services est utilisée pour les tableaux 3.1 et 3.2 et comprend la TVA/TPS, les taxes de vente et autres impôts généraux sur les biens et services. La rubrique 5120 *Impôts sur les biens et services spécifiques* reprend essentiellement les droits d'accise mais aussi certaines taxes spécifiques telles que les droits de douane, les taxes sur les assurances et sur certaines opérations financières notamment.

1. Les recettes fiscales ont été diminuées du montant de transfert en capital et ce dernier a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales.
2. Pour l'année 2002, les données provisoires publiées dans les *Statistiques des recettes publiques*, édition 2003 ont été utilisées.

Source : *Statistiques des recettes publiques 1965-2003*, édition 2004.

Cette part s'accroît également d'un tiers par rapport au total des recettes fiscales (passant de 13.5 % à 18.7 %).

Cela est particulièrement vrai pour la TVA qui a gagné tous les pays de l'OCDE sauf un. Actuellement, avec l'institution récente en Australie de la TPS, les États-Unis restent le seul pays de l'OCDE qui n'ait pas adopté un impôt sur la consommation de type TVA. La Grèce, l'Espagne et le Portugal ont institué la TVA dans les années 80, lorsqu'ils ont rejoint l'Union européenne. L'Islande, le Japon et la Nouvelle-Zélande leur ont emboîté le pas à la même époque et la Suisse a suivi peu après. Les économies de l'est de l'Europe ont à leur tour institué la TVA au cours des années 1990, certaines adoptant le modèle institué par la 6<sup>e</sup> directive en vue de leur future adhésion à l'Union européenne. La tendance à l'augmentation, sur le long terme, des taux de la TVA a aussi contribué à l'accroissement de la part des impôts généraux sur la consommation en proportion de l'ensemble des recettes fiscales.

### **Les impôts sur les biens et services spécifiques**

En ce qui concerne les impôts à la consommation sur les biens et services déterminés, majoritairement composés de droits d'accise, les tableaux 3.3 et 3.4 montrent à l'inverse que les recettes issues de ces droits continuent à baisser lentement en pourcentage du PIB, avec toutefois une stabilisation en pourcentage du total des recettes fiscales depuis 2001.

Globalement, pour l'ensemble de la zone OCDE, on observe sur le long terme une augmentation des recettes provenant des impôts généraux sur la consommation par rapport au total des prélèvements obligatoires et au PIB et une diminution de rendement des impôts sur les biens et services déterminés par rapport aux mêmes agrégats. La principale raison de cette évolution est la substitution de la TVA/TPS par rapport aux autres taxes sur la consommation.

Les droits d'accise sont traités plus en détail au chapitre 4.

La publication *Statistiques des recettes publiques 1965-2003* est disponible à la vente sur la librairie en ligne de l'OCDE [www.oecd.org/bookshop](http://www.oecd.org/bookshop).

## **Taux et structure de la TVA/TPS**

En examinant le tableau 3.5 qui montre les taux de TVA en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2003, on constate une stabilité globale des taux normaux par rapport à 2000, date de l'édition précédente. Seule la France a réduit son taux de 20.6 à 19.6 tandis que quatre pays l'augmentaient (Pays-Bas, Norvège Portugal et Turquie).

Ce tableau fait apparaître que de grandes différences persistent entre les pays membres de l'OCDE, dont les taux normaux varient de 5 % (Japon) à 25 % (Danemark, Hongrie, Suède). Néanmoins, une grande majorité des pays membres (23 pays sur 29) ont un taux normal compris entre 15 % et 25 %, tandis que la moyenne (non pondérée) s'établit à 17.8 %, en très légère progression par rapport à 2000. Remarquons également que la quasi totalité des pays membres ont supprimé les taux majorés (plus de 25 %) qui existaient encore il y a une dizaine d'années.

Afin d'apprécier les différences de taux, il importe de prendre également en considération l'existence des taux réduits (y compris le taux zéro) et des exemptions, qui permettent à un certain nombre de biens et services d'échapper à l'imposition au taux normal (tableaux 3.7 et 3.8).

Tableau 3.3. **Impôts sur les biens et services déterminés (5120) en pourcentage du PIB\***

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002
Canada	4.3	4.1	4.3	4.0	4.2	3.7	3.5	3.0	3.1	3.2
Mexique				5.6	8.2	5.9	6.0	6.2	5.9	5.2
États-Unis	3.7	3.2	2.6	2.2	2.1	1.9	2.1	1.9	1.8	1.8
Australie	4.9	4.5	5.1	6.1	6.0	4.5	4.3	4.5	4.5	4.5
Japon	4.5	4.1	3.1	3.6	3.3	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1
Corée			6.8	6.6	6.0	4.8	4.3	4.6	5.1	4.6
Nouvelle-Zélande	4.4	4.5	3.9	3.4	3.7	3.5	3.1	2.5	2.5	2.7
Autriche	6.1	6.2	5.2	4.0	4.2	3.6	3.3	3.4	3.3	3.4
Belgique	4.0	4.6	4.0	3.8	3.9	3.8	4.0	3.4	3.3	3.4
Rép. tchèque							5.2	4.3	4.0	3.9
Danemark	8.7	7.0	5.9	5.9	6.1	5.3	5.7	5.6	5.4	5.6
Finlande	7.1	6.3	5.9	6.4	6.1	5.7	5.6	5.2	5.1	5.2
France <sup>1</sup>	4.9	4.0	3.2	3.4	3.8	3.8	4.0	3.7	3.5	3.6
Allemagne	4.6	4.2	3.8	3.5	3.3	3.3	3.6	3.3	3.5	3.6
Grèce	6.7	6.1	5.2	6.1	6.0	4.6	5.3	3.9	3.9	3.7
Hongrie <sup>2</sup>							8.8	5.4	5.0	4.8
Islande	11.8	10.3	10.0	8.7	7.5	5.4	4.5	4.7	3.9	3.7
Irlande	10.8	10.5	8.6	8.9	7.7	6.7	5.7	4.5	3.8	3.7
Italie	6.2	6.0	3.6	3.0	3.1	4.1	4.6	4.2	3.9	3.8
Luxembourg	3.1	2.3	3.0	3.8	5.0	4.3	5.2	5.1	4.7	5.1
Pays-Bas	4.8	4.1	3.4	3.2	3.1	3.2	3.8	3.7	3.6	3.5
Norvège	5.5	6.1	6.3	6.9	7.9	6.4	6.7	5.1	4.8	4.6
Pologne							6.5	4.6	4.4	4.6
Portugal <sup>2</sup>	6.6	6.6	5.6	6.6	7.6	6.8	5.7	5.2	5.1	
Rép. slovaque <sup>2</sup>								4.6	3.2	3.6
Espagne	2.7	2.5	1.6	2.4	3.6	3.5	3.4	3.6	3.4	3.4
Suède	6.7	6.3	4.5	4.3	5.6	4.9	3.8	3.6	3.6	3.7
Suisse	3.7	3.7	2.9	2.7	2.4	2.1	2.3	2.4	2.5	2.5
Turquie	5.6	6.1	6.5	4.5	1.9	1.5	1.4	5.3	5.5	5.9
Royaume-Uni	7.7	7.4	5.2	4.7	5.2	4.6	5.0	4.6	4.4	4.3
<i>Moyenne non pondérée :</i>										
OCDE total	5.8	5.4	4.8	4.8	4.9	4.2	4.5	4.1	4.0	3.9
OCDE Amérique	4.0	3.6	3.5	3.9	4.9	3.8	3.9	3.7	3.6	3.4
OCDE Pacifique	4.6	4.4	4.7	4.9	4.7	3.7	3.5	3.4	3.6	3.5
OCDE Europe	6.2	5.8	5.0	4.9	5.0	4.4	4.7	4.3	4.1	4.1
EU19	6.0	5.6	4.6	4.7	5.0	4.5	5.0	4.3	4.1	4.0
EU15	6.0	5.6	4.6	4.7	5.0	4.5	4.6	4.2	4.0	4.0

\* Ces tableaux sont tirés des *Statistiques des recettes publiques* publiées annuellement par l'OCDE et qui s'appuient sur une nomenclature commune aux pays membres de l'OCDE. La rubrique 5110 qui couvre les impôts généraux sur les biens et services est utilisée pour les tableaux 3.1 et 3.2 et comprend la TVA/TPS, les taxes de vente et autres impôts généraux sur les biens et services. La rubrique 5120 *Impôts sur les biens et services spécifiques* reprend essentiellement les droits d'accise mais aussi certaines taxes spécifiques telles que les droits de douane, les taxes sur les assurances et sur certaines opérations financières notamment.

1. Les recettes fiscales ont été diminuées du montant de transfert en capital et ce dernier a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales.

2. Pour l'année 2002, les données provisoires publiées dans les *Statistiques des recettes publiques*, édition 2003 ont été utilisées.

Source : *Statistiques des recettes publiques 1965-2003*, édition 2004.



Tableau 3.4. **Impôts sur les biens et services déterminés (5120) en pourcentage du total des recettes fiscales\***

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002
Canada	16.8	13.3	13.6	13.0	13.0	10.3	9.9	8.5	9.0	9.5
Mexique				34.4	48.6	34.0	35.8	33.4	31.4	28.6
États-Unis	15.1	11.7	10.0	8.3	8.4	7.0	7.5	6.3	6.4	6.9
Australie	22.7	20.3	19.1	22.6	20.7	15.3	14.5	14.1	14.8	14.3
Japon	25.0	20.9	15.1	14.1	12.1	7.3	8.0	7.8	7.8	8.2
Corée			47.3	39.5	37.4	26.5	21.9	19.7	21.1	18.8
Nouvelle-Zélande	18.5	17.2	13.8	11.2	11.7	9.2	8.5	7.5	7.5	7.6
Autriche	18.0	18.0	14.0	10.1	9.9	9.0	7.9	7.7	7.4	7.6
Belgique	13.0	13.3	9.9	9.0	8.5	8.8	8.9	7.4	7.2	7.3
République tchèque							13.0	11.0	10.4	10.0
Danemark	29.2	17.9	14.7	13.4	13.0	11.2	11.5	11.2	10.9	11.4
Finlande	23.4	19.8	16.1	17.7	15.2	12.9	12.1	10.9	11.0	11.3
France <sup>1</sup>	14.3	11.6	9.0	8.4	8.7	8.7	9.1	8.1	7.9	8.1
Allemagne	14.6	12.9	10.8	9.3	8.7	9.2	9.5	8.8	9.4	10.1
Grèce	33.8	27.4	23.9	25.1	20.9	15.6	16.4	10.1	10.7	10.4
Hongrie <sup>2</sup>							20.9	13.8	12.8	12.6
Islande	45.0	37.9	33.6	29.8	26.5	17.0	14.0	11.9	10.3	9.6
Irlande	43.4	36.4	29.7	28.3	22.0	20.1	17.5	13.9	12.6	12.9
Italie	24.1	23.2	14.0	9.7	9.1	10.6	11.1	9.7	9.1	9.0
Luxembourg	11.1	8.7	8.0	9.3	11.1	10.4	12.2	12.6	11.4	12.1
Pays-Bas	14.7	11.6	8.1	7.3	7.2	7.5	9.0	8.9	9.1	8.9
Norvège	18.4	17.8	16.1	16.2	18.3	15.3	16.2	11.7	11.1	10.6
Pologne							17.5	14.0	13.8	14.1
Portugal <sup>2</sup>	41.5	33.8	27.0	27.2	28.7	23.4	17.0	14.3	14.2	
Rép. slovaque <sup>2</sup>								13.4	10.1	10.8
Espagne	18.4	15.5	8.7	10.5	13.0	10.5	10.3	10.2	9.8	9.7
Suède	19.2	16.3	10.7	9.2	11.6	9.2	7.9	6.7	7.0	7.3
Suisse	19.0	17.1	10.6	9.8	9.5	8.2	8.4	8.0	8.3	8.2
Turquie	53.4	48.8	40.9	25.2	12.4	7.3	6.0	16.4	15.6	19.1
Royaume-Uni	25.2	19.9	14.8	13.3	13.8	12.5	14.3	12.3	11.8	12.0
<i>Moyenne non pondérée :</i>										
OCDE total	24.1	20.5	17.6	16.6	16.2	13.0	13.0	11.7	11.3	11.3
OCDE Amérique	16.0	12.5	11.8	18.6	23.3	17.1	17.7	16.1	15.6	15.0
OCDE Pacifique	22.1	19.5	23.8	21.8	20.5	14.6	13.2	12.3	12.8	12.2
OCDE Europe	25.2	21.5	16.9	15.2	14.1	12.0	12.3	11.0	10.5	10.6
EU19	22.9	19.1	14.6	13.8	13.4	12.0	12.6	10.8	10.4	10.3
EU15	22.9	19.1	14.6	13.8	13.4	12.0	11.6	10.2	10.0	9.9

\* Ces tableaux sont tirés des *Statistiques des recettes publiques* publiées annuellement par l'OCDE et qui s'appuient sur une nomenclature commune aux pays membres de l'OCDE. La rubrique 5110 qui couvre les impôts généraux sur les biens et services est utilisée pour les tableaux 3.1 et 3.2 et comprend la TVA/TPS, les taxes de vente et autres impôts généraux sur les biens et services. La rubrique 5120 *Impôts sur les biens et services spécifiques* reprend essentiellement les droits d'accise mais aussi certaines taxes spécifiques telles que les droits de douane, les taxes sur les assurances et sur certaines opérations financières notamment.

1. Les recettes fiscales ont été diminuées du montant de transfert en capital et ce dernier a été réparti entre les différentes rubriques en proportion des recettes fiscales
2. Pour l'année 2002, les données provisoires publiées dans les *Statistiques des recettes publiques*, édition 2003 ont été utilisées.

Source : *Statistiques des recettes publiques 1965-2003*, édition 2004.

Tableau 3.5. Taux de TVA/TPS dans les pays membres de l'OCDE

	Taux normal					Taux réduit	Taux zéro sur le marché intérieur <sup>1</sup>	Taux spécifique appliqué dans une région spécifique
	1994	1996	1998	2000	2003			
Australie	–	–	–	10.0	10.0	–	Non	–
Autriche	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	10.0 et 12.0	Non	16 <sup>2</sup>
Belgique	20.5	21.0	21.0	21.0	21.0	6 et 12.0	Oui	–
Canada	7.0	7.0	7.0	7.0	7.0	–	Oui	15 <sup>3</sup>
République tchèque <sup>4</sup>	n.d.	22.0	22.0	22.0	22.0	5	Non	–
Danemark	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	–	Oui	–
Finlande	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	8.0 et 17.0	Oui	–
France	18.6	20.6	20.6	20.6	19.6	2.0 et 5.5	Non	0.9, 2.1, 8.0, 13.0, et 19.6 <sup>5</sup> 1.05, 1.75, 2.1 et 8.5 <sup>6</sup>
Allemagne	15.0	15.0	16.0	16.0	16.0	7	Non	–
Grèce	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	4.0 et 8.0	Non	3.0, 6.0, 13.0 <sup>7</sup>
Hongrie <sup>4</sup>	n.d.	n.d.	25.0	25.0	25.0	12	Oui	–
Islande	24.5	24.5	24.5	24.5	24.5	14	Oui	–
Irlande	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	4.3 et 13.5	Oui	–
Italie	19.0	19.0	20.0	20.0	20.0	4.0 et 10.0	Oui	–
Japon	3.0	3.0	5.0	5.0	5.0	–	Non	–
Corée <sup>4</sup>	n.d.	n.d.	10.0	10.0	10.0	–	Oui	–
Luxembourg	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	3.0, 6.0 et 12.0	Non	–
Mexique	10.0	15.0	15.0	15.0	15.0	–	Oui	10 <sup>8</sup>
Pays-Bas	17.5	17.5	17.5	17.5	19.0	6	Non	–
Nouvelle-Zélande	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	–	Oui	–
Norvège	22.0	23.0	23.0	23.0	24.0	12	Oui	–
Pologne <sup>4</sup>	n.d.	n.d.	22.0	22.0	22.0	7	Oui	–
Portugal	16.0	17.0	17.0	17.0	19.0	5.0 et 12.0	Non	4.0, 8.0 et 13.0 <sup>9</sup>
République slovaque <sup>4</sup>	n.d.	n.d.	23.0	23.0	23.0	14	Non	–
Espagne	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	4.0 et 7.0	Non	2,0, 5,0, 9,0 et 13,0 <sup>10</sup> 0,5 et 4.0 <sup>11</sup>
Suède	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	6.0 et 12.0	Oui	–
Suisse	6.5	6.5	6.5	7.5	7.6	2.4 et 3.6	Oui	–
Turquie	15.0	15.0	15.0	17.0	18.0	1.0 et 8.0	Non	–
Royaume-Uni	17.5	17.5	17.5	17.5	17.5	5	Oui	–
Moyenne non pondérée	17.1	17.2	17.7	17.7	17.8			

1. « Taux zéro » sur le marché intérieur signifie que l'impôt s'applique au taux zéro à certaines ventes sur le marché intérieur. Il ne s'agit pas des exportations imposées au taux zéro.

2. Applicable à Jungholz et Mittelberg.

3. Les provinces de Terre-Neuve et du Labrador, du Nouveau-Brunswick et de la Nouvelle-Écosse, ont harmonisé leurs taxes provinciales sur les ventes avec la taxe fédérale sur les produits et services et appliquent un taux de 15 %. Les autres provinces canadiennes, à l'exception de l'Alberta, appliquent une taxe provinciale à certains biens et services. Ces taxes s'ajoutent à la TPS.

4. La République tchèque a adhéré à l'OCDE en 1995, la Corée, la Pologne et la Hongrie en 1996 et la République slovaque en 2000.

5. Applicable en Corse.

6. Applicable aux départements d'Outre-Mer (DOM) à l'exclusion de la Guyane française.

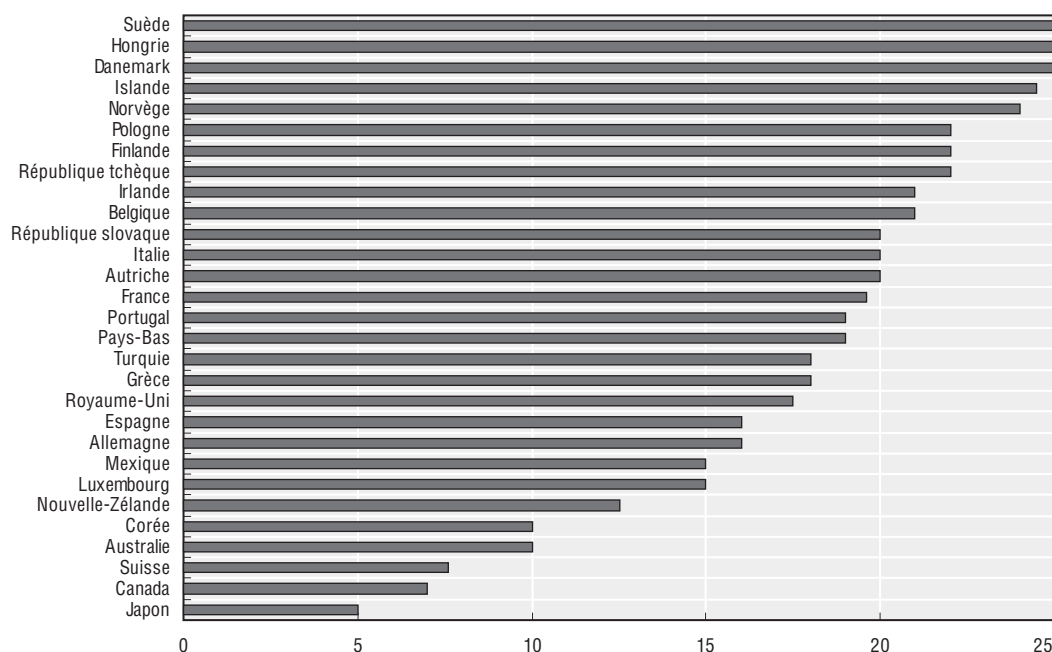
7. Applicable dans les régions de Lesbos, de Chios, de Samos, du Dodécanèse, des Cyclades, de Thassos, des Sporades du Nord, de Samothrace et de Skiros.

8. Applicable dans les régions frontalières.

9. Applicable aux Açores et à Madère.

10. Applicable aux îles Canaries.

11. Applicable à Ceuta et Melilla.

Graphique 3.1. Taux normaux de la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2003

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Ces exceptions couvrent globalement trois catégories de produits :

- Les biens et services de première nécessité (alimentation, soins médicaux et hospitaliers, culture et sport, ainsi que, dans certains pays, le matériel pour les personnes handicapées ou l'adduction d'eau par exemple).
- Certaines activités considérées traditionnellement comme des services publics (transports publics, services postaux, télévision publique, services à caractère social) ainsi que les activités à caractère philanthropique.
- Certains secteurs qui bénéficient, pour des raisons historiques ou pratiques, d'une exemption de TVA et restent soumis à des taxes spécifiques (immobilier, assurance, services financiers).

Les seuils de dispense d'assujettissement ou d'enregistrement à la TVA (obligatoires ou facultatifs) constituent une autre forme d'exemption, qui n'est cette fois pas basée sur la nature des produits ou des services, mais sur la taille ou la nature de l'entreprise (tableau 3.6). Ces seuils ont, eux aussi, des niveaux très variables et les pays membres de l'OCDE peuvent se répartir en trois grandes catégories de ce point de vue :

- Dix pays membres ont un seuil élevé (plus de 20 000 USD) : Australie, Autriche, République tchèque, France, Irlande, Japon, Nouvelle-Zélande, République slovaque, Suisse et Royaume-Uni.
- Dix pays membres ont un seuil moyen ou faible (entre 2 000 et 19 999 USD) : Canada, Danemark, Finlande, Allemagne, Grèce, Hongrie, Islande, Luxembourg, Norvège, Pologne.
- Neuf pays membres n'ont pas de seuil général de dispense d'assujettissement (même si certains d'entre eux appliquent un seuil sous lequel l'assujetti dûment enregistré est

Tableau 3.6. Relèvement des seuils de chiffres d'affaires annuels pour l'enregistrement et le recouvrement de la TVA/de la TPS

Monnaie locale		Seuils d'enregistrement en monnaie nationale <sup>1</sup>						Seuil de recouvrement (s'il diffère du seuil d'enregistrement) <sup>2</sup>		Enregistrement autorisé avant le dépassement du seuil <sup>5</sup> Délai minimum d'enregistrement <sup>6</sup>	
		Seuil général		Seuil réduit uniquement pour le fournisseurs de services		Seuil spécial pour le secteur des organismes à but non lucratif et des associations caritatives					
		Monnaie locale	USD	Monnaie locale	USD	Monnaie locale	USD	Monnaie locale	USD		
Australie	AUD	50 000	28 075			100 000	56 150			Oui	1 an
Autriche	EUR	22 000	23 102							Oui	5 ans
Belgique	EUR	néant						5 580 <sup>3</sup>	5 860	Non applicable	Néant
Canada	CAD	30 000	19 082			50 000	31 803			Oui	1 an
République tchèque	CZK	3 000 000	99 960							Oui	1 an
Danemark	DKK	50 000	7 071							Oui	Néant
Finlande	EUR	8 500	8 926							Oui	Néant
France	EUR	76 300	80 123	27 000	28 353					Oui	Néant
Allemagne	EUR	16 620	17 453							Oui	5 ans
Grèce	EUR	9 000	9 451	4 000	4 200					Oui	5 ans
Hongrie	HUF	2 000 000	8 918							Oui	2 ans
Islande	ISK	220 000	2 724							Oui	2 ans
Irlande	EUR	51 000	53 555	25 500	26 778					Oui	Néant
Italie	EUR	néant								Non applicable	Néant
Japon	JPY	30 000 000	252 660							Oui	2 ans
Corée	KRW	néant								Non applicable	néant
Luxembourg	EUR	10 000	10 501							Oui	5 ans
Mexique	MXN	néant								Non applicable	Néant
Pays-Bas	EUR	néant						1 883 <sup>4</sup>	1 977	Non applicable	Néant
Nouvelle-Zélande	NZD	40 000	20 963							Oui	Néant
Norvège	NOK	30 000	4 332			140 000	20 217			Non	2 ans
Pologne	EUR	10 000	2 605							Oui	Irrévocable
Portugal	EUR	néant						9 975	10 475	Non applicable	5 ans
République slovaque	SKK	3 000 000	75 990							Oui	1 an
Espagne	EUR	néant								Non applicable	Néant
Suède	SEK	néant								Non applicable	Néant
Suisse	CHF	75 000	54 317			150 000	108 633			Oui	Néant
Turquie	TRL	néant								Non applicable	Néant
Royaume-Uni	GBP	55 000	88 627							Oui	Néant
États-Unis	USD	Non applicable		Non applicable		Non applicable				Non applicable	Non applicable

Tableau 3.6. **Relèvement des seuils de chiffres d'affaires annuels pour l'enregistrement et le recouvrement de la TVA/de la TPS (suite)**

1. Les seuils d'enregistrement identifiés dans ce tableau sont les avantages fiscaux généraux qui dispensent les fournisseurs de l'obligation de s'immatriculer au titre de la TVA/TPS tant que leur chiffre d'affaires n'excède pas un certain seuil. Sauf lorsqu'ils sont expressément indiqués, ces seuils dispensent par ailleurs les fournisseurs de l'obligation de facturer et de recouvrer la TVA/TPS sur les produits fournis à l'intérieur d'une juridiction particulière. La dispense des obligations d'enregistrement et de recouvrement peut être accordée à certains secteurs ou à certains types d'entreprises (par exemple les fournisseurs non résidents) en vertu de dispositions plus détaillées, ou bien un secteur ou un type d'entreprise spécifique peut être soumis à des obligations plus strictes en matière d'enregistrement et de perception de l'impôt.
2. Un seuil de recouvrement peut s'appliquer lorsqu'une juridiction n'applique pas de seuil d'enregistrement. Dans ces juridictions, tous les fournisseurs sont tenus de s'enregistrer au titre de la TVA/TPS mais ils ne sont pas tenus de facturer et de recouvrer la TVA/TPS tant que celle-ci n'excède pas le seuil de recouvrement.
3. Un fournisseur est autorisé à recouvrer volontairement la TVA/TPS lorsque son chiffre d'affaires annuel total est inférieur au seuil de recouvrement.
4. Il s'agit d'un seuil net égal à la TVA sur le montant total du chiffre d'affaires annuel diminué de l'impôt sur les achats.
5. « Oui » signifie qu'un fournisseur est autorisé à s'enregistrer volontairement au titre de la TVA/TPS et à la percevoir lorsque son chiffre d'affaires annuel total est inférieur au seuil d'enregistrement.
6. Les périodes minimales d'enregistrement s'appliquent aux avantages fiscaux généraux. Certains secteurs ou catégories d'entreprises ou de vendeurs qui s'enregistrent volontairement peuvent être soumis à des obligations différentes.

Source : Base de données fiscales OCDE.

Tableau 3.7. **Dérogations aux mesures d'exonération courantes**

	Exonérations autres que « courantes »	Imposition de domaines « couramment exemptés »
Australie	Nourriture et boissons de base spécifiques, santé, garde des enfants, services religieux, cessions de fonds de commerce, fourniture d'eau, systèmes d'égouts et drainage, services de transport et services connexes, métal précieux, courrier international, cessions de droits sur les propriétés foncières et autres droits similaires par des gouvernements, automobiles destinées aux personnes handicapées.	Services postaux intérieurs, services sportifs, services culturels à l'exclusion des services religieux, assurance et réassurance à l'exclusion de l'assurance maladie, jeux (y compris billets de loterie et paris), ventes de terrains (sauf certains terrains agricoles), propriétés commerciales et biens immobiliers résidentiel neufs.
Autriche	–	Location (habitation privée).
Belgique	Services juridiques (y compris les notaires et huissiers).	–
Canada	Garde des enfants, assistance judiciaire, péage (transbordeurs, routes et ponts), services publics courants.	Jeux et loteries, vente et location de terrains et bâtiments à usage commercial, services postaux intérieurs.
République tchèque	Télévision et radio publiques, cession d'entreprises.	Services culturels.
Danemark	Transport de voyageurs, obsèques, production d'œuvres d'art, agences de voyage.	Théâtre et cinéma.
Finlande	Prestations des artistes, droits de reproduction des œuvres littéraires et artistiques, certaines transactions effectuées par des aveugles, services publics d'inhumation, cueillette de baies.	Services postaux, services culturels, location de bâtiments à usage commerciale dans certains cas (facultatif).
France	Travaux de construction, d'amélioration, de réparation et d'entretien de monuments, cimetières et tombes à la mémoire des anciens combattants de la guerre, des héros de la guerre, des victimes de guerre et des personnes décédées à la guerre entrepris pour le compte d'organismes publics et d'organismes à but non lucratif ; nouveaux déchets industriels et matériaux recyclables ; opérations à terme sur produits de base effectuées sur un marché réglementé ; services rendus par des consortiums à leurs membres constitués de personnes physiques ou morales qui sont exemptées de la TVA ou qui n'y sont pas assujetties.	Location de biens immobiliers ; imposition intégrale de la location de biens immobiliers et de terrains aménagés à usage professionnel ; option pour l'imposition de la location de biens immobiliers non aménagés à usage professionnel pour la location de terrains et bâtiments à usage agricole ; services de transport pour les personnes malades/blessées dans des véhicules qui ne sont pas spécialement équipés à cette fin et/ou qui sont rendus par des personnes qui ne disposent pas d'une habilitation administrative.
Allemagne	–	–
Grèce	Services juridiques, droits d'auteur, services rendus par des artistes, radio et télévision publiques, fourniture d'eau par des organismes publics.	Services culturels (sous certaines conditions – tickets d'entrée de théâtres, cinémas, concerts, etc. : taux réduit).
Hongrie	Radio et télévision publiques, manifestations sportives de masse, services rendus par des intermédiaires (en cas de fourniture de biens et services exemptés), location d'immeubles à usages éducatif, sportif et culturel, transfert de créances et de droits de propriété, assurances sociales obligatoires, administrations publiques.	Transactions garanties, soins dentaires. Transport de personnes malades ou blessées indépendamment des soins médicaux. La location de biens immobiliers non destinés au logement est imposée à 25 %. La vente de locaux et de terrains est imposée si ceux-ci ne sont pas destinés au logement.
Islande	Sports, transport de voyageurs, auteurs, compositeurs, obsèques, agences de voyage.	
Irlande	Transport de voyageurs, radio, télévision, services publics de distribution d'eau, admission aux manifestations sportives, gardes d'enfants, pompes funèbres et agences de voyage.	Location à long terme d'immeubles commerciaux, vente de terrains et de bâtiments.
Italie	Transports municipaux de voyageurs, obsèques.	Vente et location de terrains et immeubles à usage commercial (taux normal). Le logement résidentiel n'est imposé que lorsqu'il est loué par des entreprises de construction (au taux réduit de 10 %).
Japon	Services sociaux, vente de certaines catégories d'équipements pour les personnes handicapées physiques, services publics, valeurs mobilières.	Soins hospitaliers et médicaux, éducation, assurance et réassurance, services financiers, vente de terrains.
Corée	Certains services de transport public, approvisionnement en eau et charbon, huiles minérales destinées à certains usages agricoles et à la pêche, pompes funèbres. Certains services personnels similaires au travail manuel.	Location et vente d'immeubles commerciaux, services culturels commerciaux, jeux dans des clubs agrés.
Luxembourg	–	–

Tableau 3.7. **Dérogations aux mesures d'exonération courantes (suite)**

	Exonérations autres que « courantes »	Imposition de domaines « couramment exemptés »
Mexique	Vente de magazines, de pièces d'or et d'argent et d'actions; opérations de change; vente au détail d'or, droits d'auteur; transports publics terrestres de voyageurs; activités agricoles, sylvicoles et de pêche.	Services postaux et d'assurance, sauf l'assurance-vie et les assurances agricoles. Location de biens immobiliers commerciaux et services financiers de crédit à la consommation et de crédits personnels. Seule la location de logements est exemptée.
Pays-Bas	Obsèques, incinérations, radiotélévision publique, clubs sportifs, services des compositeurs, auteurs et journalistes.	Services culturels (taux réduit dans la plupart des cas), location de biens immobiliers autres que des maisons (seulement à la demande conjointe du propriétaire et du locataire), vente de biens immobiliers (seulement à la demande conjointe du vendeur et de l'acheteur) utilisation des hébergements sportifs.
Nouvelle-Zélande	–	Services postaux, sang humain, tissus et organes, soins médicaux et hôpitaux, transport de malades/ blessés, soins dentaires, œuvres de bienfaisance, certaines collectes de fonds, enseignement, activités non commerciales des organismes sans but lucratif (autres que dons sans condition), services culturels, services sportifs, assurance et réassurance (sauf assurance et réassurance sur la vie) location de biens immobiliers (sauf à usage résidentiel), jeux et loteries, ventes de terrains et de bâtiments (sauf ceux qui ont été affectés à un usage résidentiel pendant au moins cinq ans).
Norvège	Transport de voyageurs, obsèques, hébergement en hôtel.	Services postaux.
Pologne	Services agricoles, services de taxi, services de recherche et développement, pompes funèbres, incinération et services d'inhumation, radio et télévision publiques, certains services vétérinaires.	Services de gages, sauf lorsque le service est fourni par les banques, location ou baux sur des biens d'immeubles destinés au logement et affectés à un usage commercial.
Portugal	Agriculture.	–
République slovaque	Télévision et radio publiques.	–
Espagne	Droits de reproduction des œuvres littéraires et artistiques.	Certains services culturels payants.
Suède	Radio télévision publique, droits d'auteur, services publics d'inhumation, services sociaux.	Services postaux, la plupart des services culturels, location de bâtiments commerciaux dans certains cas (facultatif).
Suisse	Soins aux enfants et aux jeunes dans certaines conditions, services sociaux, services de sécurité sociale, services de travail temporaire dans certaines conditions, certains articles d'occasion.	Parcs de stationnement, à moins que la location ne soit complémentaire de celle d'un bien immobilier, location d'emplacements et de places individuelles à des foires, certains services bancaires, fournitures de prothèses et d'équipements orthopédiques.
Turquie	Livraisons et réparations de véhicules de transport maritime, aérien ou ferroviaire à usage professionnel, services sociaux, distribution d'eau pour l'agriculture.	Services éducatifs et culturels, journaux, livres, magazines (taux réduits), services postaux, vente de bâtiments à usage commercial, location, radio et télévision, hôpitaux, jeux et loteries.
Royaume-Uni	Enterrements et incinérations, compétitions sportives, certains soins dans des cliniques de luxe.	Les ventes de bâtiments neufs à usage commercial sont imposés au taux normal et pendant trois années suivant la date de leur achèvement. Par ailleurs, il est possible d'opter pour l'imposition des autres ventes de bâtiments à usage commercial normalement exemptés de la TVA. Machines à sous et jeux dans des clubs agréés.

1. Les mesures « d'exonération courantes » concernent les domaines suivants : services postaux, transport de malades/blessés, soins médicaux et hospitaliers, sang, tissus et organes humains, soins dentaires, œuvres de bienfaisance, enseignement, activités non commerciales des organismes sans but lucratif, services sportifs, services culturels (à l'exception des services de radiodiffusion et télévision) assurance et réassurance, location d'immeubles, services financiers, jeux et loteries, vente de terrains et de bâtiments, certaines collectes de fonds

Source : Délégations nationales ; situation en janvier 2003.

Tableau 3.8. Champ d'application des différents taux de TVA

	Taux zéro	Taux réduit
Australie	Nourriture et boissons de base spécifiques, santé, garde des enfants, services religieux, cessions de fonds de commerce, fourniture d'eau, systèmes d'égouts et drainage, services de transport et services connexes, métal précieux, courrier international, cessions de droits sur les propriétés foncières et autres droits similaires par des gouvernements, terrain agricole, automobiles destinées aux personnes handicapées, exports et consommations à l'extérieur de l'Australie, fournitures par magasins hors taxe vers l'Australie, éducation, activités non commerciales d'institutions charitables, loteries et lotos organisés par les institutions charitables.	–
Autriche	–	Agriculture, livres, alimentation, sylviculture, hôpitaux, journaux, arts, culture, location de transports, vente de vin par les producteurs (12 %).
Belgique	Voitures pour personnes handicapées, journaux et certains hebdomadaires.	Agriculture, alimentation, distribution d'eau, produits pharmaceutiques, livres, objets d'art, de collection et d'antiquité livrés par leur auteur ou ses ayants droit ou importés, services d'obsèques, appareils pour handicapés, transport de personnes, spectacles, hôtels et campings, travaux de rénovation des habitations de plus de 5 ans d'âge, logements privés et établissements pour handicapés, logement social institutionnel, charbon et coke, certains services à forte intensité de main-d'œuvre (services de petites réparations).
Canada	Médicaments, produits d'épicerie courants, exportations, certains services financiers (généralement aux non-résidents), certains produits agricoles et de la pêche, appareils médicaux, services de transport et de voyage internationaux, organisations et fonctionnaires internationaux, métaux précieux (ventes inférieures ou égales à 25 cents réalisées à l'aide de machines fonctionnant avec des pièces).	–
République tchèque	–	Alimentation, produits agricoles, chauffage, transport de personnes, médicaments, arts, services culturels, blanchisserie, livres, journaux, matériel pour handicapés, la plupart des services.
Danemark	Journaux.	–
Finlande	Abonnement aux journaux et périodiques, services d'imprimerie pour certaines publications vendues par abonnement, certains vaisseaux.	Alimentation, boissons non alcoolisées, aliments du bétail, médicaments, livres, transport de voyageurs, hébergement, licence de télévision, admission aux spectacles culturels, manifestations sportives et projections cinématographiques, utilisation des installations sportives, œuvres d'art vendues par leurs auteurs ou importées.
France	–	Médicaments, appareils pour handicapés, livres, hôtels, spectacles, droits d'auteur, musées, transport de voyageurs, hébergement, agriculture, restauration collective, journaux, distribution d'eau, travaux sur des logements qui ont plus de 2 ans.
Allemagne	–	Alimentation, livres, journaux, plantes, fleurs, appareils pour les handicapés, certaines manifestations culturelles, musées, zoos, cirques. Activités charitables si non exonérées, droits d'auteur, transports (s'applique exclusivement aux transports de voyageurs par bateau et aux transports publics locaux de voyageurs).
Grèce	–	Énergie électrique, transport de voyageurs, alimentation, distribution d'eau, médicaments, matériel pour handicapés, admission aux spectacles, services agricoles, hôtels, restaurants, installations sportives, obsèques, écrivains et artistes (sinon exemptés), livres, presse.
Hongrie	Médicaments à usage humain, livres scolaires, matériel pour les aveugles et les handicapés (dispositions abolies à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2004).	Alimentation, énergie électrique, livres, matériels pour handicapés, animaux vivants, distribution d'eau, produits pharmaceutiques, mazout pour chauffage, journaux, réparations d'appareils médicaux, radio, télévision, services pour l'agriculture et la pêche, hébergement, transport, services vétérinaires, services cinématographiques, services artistiques, bibliothèque, services de bains, obsèques.



Tableau 3.8. **Champ d'application des différents taux de TVA (suite)**

	Taux zéro	Taux réduit
Islande	Transports internationaux, carburants et équipements des navires et aéronefs de transport international, construction navale.	Alimentation, journaux, livres, hôtels, eau chaude, électricité, fuel destiné au chauffage des habitations et des piscines.
Irlande	Livres, vêtements et chaussures pour enfants, médicaments par voie orale, certains matériels médicaux, certains produits alimentaires, semences, engrais.	Journaux et certains périodiques, combustibles destinés à certains usages, électricité, œuvres d'art, services vétérinaires, services agricoles, location de voitures et de bateaux, auto-écoles, photographie, béton, hébergement des touristes, repas au restaurant et dans les hôtels, services de construction, biens immobiliers, services de réparation, enlèvement des ordures, certains produits alimentaires, services d'organisation de voyages, admission dans les cinémas, dans certains concerts, dans les installations sportives.
Italie	Ferrailles.	Alimentation, médicaments et produits/services de santé pour les handicapés, télécommunications, logement, livres, journaux, publications hebdomadaires, gaz destiné au chauffage des habitations, enlèvement des ordures ménagères, stations d'épuration, sources d'énergie renouvelables, œuvres d'art, spectacles et transport. Habitations louées par des entreprises de construction (10 %).
Japon	–	–
Corée	Certains matériels et machines destinés à l'agriculture, à la pêche, à l'élevage et à la sylviculture ; certains matériels pour handicapés.	–
Luxembourg	–	Logement, admission à des manifestations culturelles et sportives, agriculture, droits d'auteur, livres, certains équipements médicaux, services et autres appareils dont l'objet est normalement d'atténuer ou de traiter l'invalidité, certains services à forte intensité de main-d'œuvre, vêtements pour enfants, construction de logements, électricité, denrées alimentaires pour la consommation humaine et animale, services funéraires, gaz, journaux, transport de voyageurs, périodiques, produits pharmaceutiques, rénovation de logements construits depuis plus de 20 ans, services de restauration, services liés à la collecte des déchets et au traitement des ordures, utilisation d'équipements sportifs, eau, œuvres d'art fournies par leurs auteurs/créateurs ou leurs héritiers, ou importées.
Mexique	Vente de produits animaux et végétaux non transformés (y compris le bois en morceaux) sauf le caoutchouc, médicaments brevetés, lait, eau, glace et produits alimentaires à l'exception des produits transformés et du saumon fumé et du caviar, matériels et machines destinés à l'agriculture et aux bateaux de pêche, vente en gros d'or, de lingots d'or et de bijoux, certains services pour l'agriculture et la pêche, la location de certaines machines et matériels agricoles, exportations de biens et de services. Vente de livres et de journaux publiés sous la direction du contribuable lui-même ; fourniture de services d'approvisionnement en eau à usage interne.	Vente de biens et de services dans les régions frontalières.
Pays-Bas	–	Hébergement, agriculture, livres, restauration collective, alimentation, biens et services pour les handicapés, médicaments, journaux, magazines, transport de voyageurs, distribution d'eau, tickets d'entrée dans les manifestations sportives, les parcs d'attraction, les musées, les cinémas, les zoos et les cirques, repas au restaurant et dans les hôtels, aides pour les malvoyants, utilisation d'hébergements sportifs, arts et antiquités, certains services à forte intensité de main-d'œuvre.
Nouvelle-Zélande	Cession, en tant qu'entreprise en activité, d'une activité commerciale imposable, vente de métaux précieux (or, argent ou platine) par un raffineur à un négociant en métaux précieux, versement par une collectivité locale de la taxe locale sur les produits pétroliers (répartition du produit de cette taxe entre les collectivités locales).	En cas d'occupation à long terme d'un local commercial, certains services dont la fourniture fait partie du droit d'occupation sont imposables au taux normal sur une assiette réduite représentant 60 % de leur valeur (ce qui correspond à un taux réduit effectif de 7.5 %).

Tableau 3.8. **Champ d'application des différents taux de TVA (suite)**

	Taux zéro	Taux réduit
Norvège	Livres, journaux, certains aéronefs et navires, services de transport par navires transbordeurs, véhicules d'occasion, fourniture d'électricité et chauffage de district dans la partie septentrionale de la Norvège, automobiles électriques.	Denrées alimentaires et radiotélévision publique (12 %).
Pologne	Moyens de production agricole de base, livres et magazines spécialisés, services de sauvetage en mer, biens et services fournis sur les navires transbordeurs, biens destinés à la protection contre l'incendie.	Produits pour enfants, matériaux de construction de base, certains services de construction, certaines marchandises liées à la protection sanitaire, instruments de musique, restauration collective, transports de voyageurs, construction de ponts et de route, certains services d'hôtellerie et de restauration.
Portugal	–	5 % : Denrées alimentaires essentielles, eau, médicaments, appareils pour les handicapés, services médicaux (lorsqu'ils ne sont pas exemptés), livres, journaux, électricité, transport de voyageurs, admission aux manifestations culturelles et sportives, gaz naturel, hôtellerie et services similaires, logement social, certains produits utilisés dans l'agriculture. 12 % : D'autres denrées alimentaires, services de restauration, carburant diesel pour l'agriculture et fuel de chauffage, vin non pétillant, machines essentiellement utilisées dans la production agricole, outils, machines et autres biens d'équipement uniquement ou essentiellement destinés à la collecte et à l'utilisation de sources d'énergie alternatives.
République slovaque	–	Animaux vivants ; produits alimentaires ; boissons non alcoolisées ; eau, charbon, tourbe et coke ; énergie thermique ; énergie électrique ; gaz ; chauffage ; bois de chauffage ; produits pharmaceutiques ; manuels, livres, journaux, magazines et périodiques ; objets d'art ; équipement pour les handicapés ; médicaments ; agriculture ; chasse ; sylviculture ; pêche ; services de pêcheries ; distribution d'eau, de gaz et d'électricité ; réparation de chaussures ; services hôteliers ; transports ; services liés à la radiodiffusion et à la transmission de messages par la télévision et par la radio ; recherche et développement ; services juridiques ; services d'architecture et d'ingénierie ; services de blanchisserie ; administration publique et défense ; éducation ; services de santé et d'aide sociale ; épuration des eaux usées et traitement des déchets solides ; activités récréatives, culturelles et sportives ; services funéraires ; certains services de construction et matériaux de construction ; mutation, transfert et location de biens immobiliers.
Espagne	–	Livres, logement social, restauration collective, certains services culturels et de loisirs, alimentation (pour la consommation humaine et animale), hôtels, restaurants, fournitures pour handicapés, médicaments et autres appareils médicaux comme les lentilles, transports, journaux, équipements publics, services d'obsèques, produits provenant de l'agriculture et de la sylviculture utilisés comme aliments, produits utilisés en agriculture et sylviculture, y compris les fleurs et les plantes. Coiffure et services complémentaires, petits travaux sur le logement privé, nettoyage, traitement des déchets, nettoyage des égouts publics, eau, logement privé et social, fourniture de services de nettoyage et d'entretien.
Suède	Aéronefs et navires commerciaux, carburant d'aviation, médicaments prescrits par ordonnance, impression de certaines publications par abonnement.	Hébergement, alimentation, transport de voyageurs, remonte-pentes, journaux, œuvres d'art appartenant à l'auteur, importations d'antiquités, d'objets de collection et d'œuvres d'art, culture (théâtre, cinéma, etc.), droits d'auteur, livres, journaux, magazines, zoos, manifestations sportives commerciales, musées commerciaux.
Suisse	Certaines fournitures de biens et services aux compagnies aériennes internationales, ventes d'or sous certaines formes spécifiques.	Distribution d'eau, alimentation, médicaments, livres, journaux, télévision non commerciale, hébergement, certaines fournitures liées à la production agricole.

Tableau 3.8. **Champ d'application des différents taux de TVA (suite)**

	Taux zéro	Taux réduit
Suisse	Certaines fournitures de biens et services aux compagnies aériennes internationales, ventes d'or sous certaines formes spécifiques.	Distribution d'eau, alimentation, médicaments, livres, journaux, télévision non commerciale, hébergement, certaines fournitures liées à la production agricole.
Turquie	–	Produits agricoles, crédit-bail, voitures d'occasion, journaux, livres, magazines, denrées alimentaires de base, gaz naturel, cinéma, théâtre, opéra, ballets et enseignement.
Royaume-Uni	Certains biens et services fournis à des organismes charitables, vêtements pour enfants, alimentation, transport de voyageurs, livres, journaux, distribution d'eau et assainissement, médicaments sur ordonnance, médicaments, certaines aides et services pour les handicapés, logements neufs, immeubles à usage résidentiel et charitable, modifications de bâtiments classés.	Combustible et énergie électrique à usage domestique et caritatif (5 %). Certains matériel destinés à économiser l'énergie livrés avec les services d'installation aux bénéficiaires de « Passport Benefits ».

1. Les exportations de produits, de biens incorporels et de services sont taxées au taux 0 dans tous les pays de l'OCDE.
2. En République tchèque, un taux majoré s'applique aux voitures, aux postes de télévision, aux machines à laver, aux bijoux, aux transports routiers de marchandises et aux services des agences de voyage, d'hébergement, de restauration et de réparations.

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

dispensé d'appliquer la taxe) : Belgique, Italie, Corée, Mexique, Pays-Bas, Portugal, Espagne, Suède et Turquie.

Le tableau 3.9 met en lumière la généralisation progressive de la méthode d'autoliquidation (*reverse charge*) pour les prestations de services et les fournitures de biens incorporels transfrontières entre entreprises (25 pays membres sur les 29 qui disposent de la TVA/TPS). Cette méthode de taxation figure à la fois dans le Rapport 2001 de l'OCDE sur la taxation du commerce électronique (voir chapitre 1 ci-avant) et dans la 6<sup>e</sup> directive TVA de l'Union européenne (dont 19 membres font partie de l'OCDE à compter du 1<sup>er</sup> mai 2004).

Ce même tableau 3.9 montre également que plus des deux tiers des pays membres disposent d'un régime de taxation à la marge calculée sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente. Ces régimes s'appliquent le plus souvent aux agences de voyage, aux biens d'occasion (y compris les antiquités) et aux œuvres d'art.

Tableau 3.9. **Méthodes spéciales d'application de la TVA**

	Utilisation d'un système d'autoliquidation	Utilisation de systèmes de marge
Australie	Les importations de biens incorporels font l'objet d'une autoliquidation de l'entreprise destinataire (immatriculée) lorsqu'elles n'auraient pas donné droit à des crédits d'impôts sur les intrants au titre de la TPS versée. Les entreprises peuvent opter pour l'autoliquidation de la TPS pour les ventes ayant un lien avec l'Australie qui sont effectuées par des non-résidents.	TPS facultative sur les ventes de nouveaux biens résidentiels ou commerciaux sur la base de la marge de la vente. Jeux : la TPS s'applique à la marge de jeu calculée à partir du montant total mis en jeu diminué de la valeur monétaire totale des prix accordés.
Autriche	Plusieurs services fournis au niveau international et la fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne) ; services de construction : si le destinataire des services de construction intervient comme entrepreneur général ou s'il fournit habituellement des services de construction, la charge de l'impôt est répercutée sur lui.	Agences de voyage ; produits d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Belgique	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne) ; certaines ventes d'or utilisés comme placement ; travaux effectués sur des biens immobiliers (sous certaines conditions), ainsi qu'un certain nombre de transactions dans le cadre d'un entrepôt-TVA ; système de paiement différé lors de l'importation de produits en Belgique.	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Canada	Les entreprises résidentes qui acquièrent un bien ou service personnel incorporel imposable importé sont tenues d'évaluer elles-mêmes l'impôt dû au titre de cette acquisition à moins qu'elle ne soit destinée à une utilisation, une consommation ou une vente ayant lieu exclusivement dans le cadre des activités commerciales du destinataire.	Non.
République tchèque	Le Système de l'Union européenne est applicable depuis le 1 <sup>er</sup> mai 2004.	Articles d'occasion et agences de voyage. La Directive de l'Union européenne est applicable au 1 <sup>er</sup> mai 2004.
Danemark	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne) ; produits importés au Danemark dans le cadre du commerce interentreprises en provenance d'un pays extérieur à l'Union européenne ; location à une personne imposable au Danemark de moyens de transport provenant d'un pays extérieur à l'UE.	Non.
Finlande	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne) ; si une entreprise étrangère ne dispose pas d'un établissement fixe en Finlande, l'acquéreur est généralement imposable. Néanmoins, le vendeur est toujours assujéti à l'impôt dans les cas suivants : 1) l'acquéreur est un étranger qui n'a pas un établissement fixe en Finlande et qui n'a pas été inscrit au registre des personnes assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ; 2) l'acquéreur est une personne privée ; 3) dans le cas de ventes de produits à distance ; 4) dans le cas de transport de voyageurs, de services culturels, de loisirs et d'éducation qui sont considérés comme fournis en Finlande.	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
France	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne) ; agents immobiliers.

Tableau 3.9. Méthodes spéciales d'application de la TVA (suite)

	Utilisation d'un système d'autoliquidation	Utilisation de systèmes de marge
Allemagne	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne) ; si l'acheteur est une entreprise ou une personne morale de droit public : – fourniture de travaux et autres services par une entreprise résidant à l'étranger (à l'exception de certains services faisant intervenir le transport de voyageurs) ; – fourniture d'actifs nantis par la caution au bénéficiaire de la caution en dehors du cadre d'une liquidation judiciaire ; – (jusqu'au 31 mars 2004) vente de biens immobiliers dans le cadre de procédures d'exécution.	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Grèce	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Hongrie	Secteur financier, secteur des télécommunications, location de biens (à l'exception des biens immobiliers), transfert de droits de propriété en liaison avec les droits d'auteur, brevets, inventions, marques de fabrique, etc., publicité, services juridiques, services de conseils juridiques et fiscaux, d'experts comptables, d'informatique, de traitement des données, location de main-d'œuvre et de personnel et services intermédiaires des services mentionnés ci-dessus. Le Système de l'Union européenne est applicable depuis le 1 <sup>er</sup> mai 2004.	Oui, la revente d'œuvres d'art, d'antiquités, d'objets de collection, d'articles d'occasion, la commercialisation de déchets, les activités relatives au tourisme. La Directive de l'Union européenne est applicable à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004.
Islande	Non.	Non.
Irlande	Plusieurs services fournis au niveau international et la fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne).	Application facultative du système de la marge pour les antiquités, œuvres d'art et articles d'occasion. Le système de la marge est obligatoire pour les ventes aux enchères.
Italie	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne) ; placements en or : fourniture de produits semi-finis, or d'une pureté > 0.325, or dit industriel	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Japon	Non.	Pas de système de marge (mais un système fiscal simplifié permettant aux petites et moyennes entreprises de calculer le montant de l'impôt sur la consommation pouvant faire l'objet d'un crédit en utilisant un ratio achats/production de -50-90 % selon le type d'activité de l'entreprise – nonobstant le fait qu'elles ne disposent pas de factures correspondant aux achats).
Corée	Services fournis par des étrangers ou des sociétés étrangères qui ne sont pas établis en Corée, sauf dans les cas où les services reçus sont utilisées dans les opérations imposables.	Non.
Luxembourg	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne)	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Mexique	Non.	Non.
Pays-Bas	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Nouvelle-Zélande	Non. Une législation adoptée en novembre 2003 instaure une autoliquidation sur les transactions interentreprises. Cette nouvelle législation n'est pas encore entrée en vigueur.	Non.
Norvège	Les personnes imposables et les institutions publiques qui bénéficient de services susceptibles d'être fournis à distance à l'étranger sont tenues de tenir une comptabilité de TVA dans le cadre d'un dispositif d'autoliquidation.	Système facultatif de marge pour les articles d'occasion, les œuvres d'art, les objets de collection et antiquités.

Tableau 3.9. **Méthodes spéciales d'application de la TVA (suite)**

	Utilisation d'un système d'autoliquidation	Utilisation de systèmes de marge
Pologne	Un système d'autoliquidation est appliqué à l'importation de services (services rendus par des commerçants étrangers non établis en Pologne). Le Système de l'Union européenne s'applique à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004.	
Portugal	Divers services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de produits (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
République slovaque	Non. Le Système de l'Union européenne s'applique à partir du 1 <sup>er</sup> mai 2004.	Système spécial de TVA pour les agences de voyage. La Directive de l'Union européenne est applicable à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004.
Espagne	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage, articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Suède	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage, articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).
Suisse	Le système d'autoliquidation est applicable aux destinataires de services imposables en Suisse rendus par des entreprises dont l'installation d'affaires est située en dehors du territoire suisse.	Système facultatif d'imposition des marges pour les biens d'occasion, individualisés et meubles destinés à être revendus si une déduction de l'impôt perçu en amont sur le prix d'achat n'a pas été possible ou n'a pas été demandée. Système d'imposition des marges : œuvres d'art, objets de collection et antiquités (à l'exception des métaux précieux et pierres précieuses).
Turquie	Non.	Non.
Royaume-Uni	Plusieurs services fournis au niveau international et fourniture intracommunautaire de biens (Système de l'Union européenne).	Agences de voyage ; articles d'occasion, œuvres d'art, objets de collection et antiquités (Directive de l'Union européenne).

1. « Système de l'Union européenne » : au sein de l'Union européenne la personne assujettie à l'impôt est en principe la personne imposable qui fournit les biens ou services. Néanmoins, plusieurs opérations donnent lieu au paiement de la TVA par la personne à laquelle les biens ou services sont fournis (6<sup>e</sup> Directive TVA 77/388/EC). C'est surtout le cas pour la fourniture intracommunautaire de biens entre contribuables (article 28c) ; plusieurs services énumérés à l'article 9,2,e (publicité, transfert de droits d'auteur, etc., consultants, ingénieurs, experts comptables, services bancaires, financiers et d'assurance, placement de personnel, services d'agents, location de biens mobiliers corporels, télécommunications, radiodiffusion et télévision, services fournis par des moyens électroniques) et services prévus à l'article 28b de la 6<sup>e</sup> Directive (transport intracommunautaire de produits, services fournis par des intermédiaires, évaluations ou travaux sur des biens corporels mobiliers).

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage				Remboursement des particuliers au moment de l'exportation		
Dispositif	Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum		
	Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD	
Australie	Des produits d'une valeur totale allant jusqu'à 400 AUD (ou 200 AUD pour les personnes âgées de moins de 18 ans), 1.125 litre d'alcool et 250 cigarettes ou 250 grammes de cigares ou autres produits de tabac peuvent être importés sans que les personnes concernées soient assujetties à la TPS et aux droits de douane. Si elles possèdent des produits dont la valeur excède ce montant, elles doivent les déclarer et sont imposables. Toutefois, si le montant total des droits et des taxes à payer est inférieur à 50 AUD, le recouvrement est abandonné.	400 AUD	225	Système de remboursement des touristes (« Tourist Refund Scheme ») : les particuliers peuvent demander un remboursement de TPS sur les achats d'un montant de plus de 300 AUD effectués auprès d'une seule entreprise dans un délai de 28 jours après leur départ. Il est possible de bénéficier d'un remboursement de TPS en produisant les pièces justificatives nécessaires concernant les produits en question au moment du départ d'Australie. Le Système de remboursement des touristes s'applique aux résidents comme aux non-résidents.	300 AUD	168
Autriche	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination extérieure à l'Union européenne. Montant minimum de la facture 75 EUR.	75 EUR	79
Belgique	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination extérieure à l'Union européenne. Montant minimum de la facture 125 EUR.	125 EUR	131
Canada	<p>I. Biens acquis à l'étranger et importés pour leur usage personnel ou l'usage du ménage par des canadiens résidents, des résidents temporaires ou d'anciens résidents revenant vivre au Canada :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– lorsqu'ils reviennent après une absence d'au moins 24 heures, biens (à l'exception des boissons alcoolisées et produits du tabac) dont la valeur n'excède pas 50 CAD et contenus dans les bagages que la personne transporte avec elle ;</li> <li>– si le retour a lieu après une absence d'au moins 48 heures, biens (y compris le vin pour une quantité n'excédant pas 1.5 litre ou toute autre boisson alcoolisée pour une quantité n'excédant pas 1.14 litre et tabac n'excédant pas cinquante cigares, deux cents cigarettes, deux cents bâtonnets de tabac et deux cents grammes de tabac manufacturé) d'une valeur ne dépassant pas 200 CAD et contenus dans les bagages que le résident transporte avec lui ;</li> <li>– en cas de retour après une absence d'au moins sept jours, produits (y compris soit du vin en quantité n'excédant pas 1.5 litre soit toute autre boisson alcoolisée en quantité n'excédant pas 1.14 litre et du tabac en quantité n'excédant pas cinquante cigares, deux cents cigarettes, deux cents bâtonnets de tabac et deux cents grammes de tabac manufacturé) d'une valeur n'excédant pas 750 CAD qu'ils soient ou non (sauf pour les boissons alcoolisées et le tabac) inclus dans les bagages que la personne transporte avec elle.</li> </ul>	750 CAD	477	<p>Une déduction est accordée aux particuliers non résidents qui achètent des produits remplissant les conditions requises ou qui louent pour une courte période un logement remplissant les conditions requises en visitant le Canada. En général, ces produits sont ceux qui sont acquis par le particulier essentiellement en vue de leur utilisation en dehors du Canada, qui sont exportés dans un délai de 60 jours après leur fourniture au particulier et pour lesquels des pièces justificatives appropriées de l'exportation peuvent être produites. Les produits remplissant les conditions requises excluent les produits soumis aux droits d'accise et l'essence, le carburant diesel et autres carburants. Les logements remplissant les conditions requises sont ceux qui sont fournis pour une durée de moins d'un mois d'occupation continue.</p> <p>Le montant total des achats de produits remplissant les conditions requises et de logements occupés pendant une courte période (avant impôts) doit être d'au moins 200 CAD et pour les produits remplissant les conditions requises, chaque recette doit faire apparaître un montant minimum d'achats (avant impôts) de 50 CAD.</p>	200 CAD	127



Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage			Remboursement des particuliers au moment de l'exportation			
Dispositif	Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum		
	Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD	
Canada	<p>II. Les produits qui sont imposés au taux zéro lorsqu'ils sont fournis dans le cadre national (par exemple les produits courants d'épicerie).</p> <p>III. Véhicules et bagages importés temporairement par des non-résidents en vue d'être utilisés au Canada.</p> <p>IV. Dons d'une valeur maximum de 60 CAD adressés par des personnes étrangères à des amis au Canada ou importés personnellement par des non-résidents comme cadeaux à des amis résidant au Canada (à l'exception des articles publicitaires, du tabac ou des boissons alcoolisées).</p> <p>V. Effets personnels des résidents saisonniers.</p> <p>VI. Effets personnels d'anciens résidents qui reviennent au Canada (ayant résidé dans un autre pays pendant au moins un an) ou de résidents qui sont restés à l'étranger pendant au moins un an (les biens doivent avoir été effectivement détenus, possédés et utilisés à l'étranger par le particulier pendant au moins six mois avant son retour au Canada et il doit les transporter avec lui lors de ce retour).</p> <p>VII. Effets personnels d'immigrants.</p> <p>VIII. Effets personnels d'immigrants acquis avec des devises bloquées.</p> <p>IX. Véhicules étrangers importés temporairement par un résident canadien en vue de leur utilisation dans le transport international non commercial par le conducteur.</p> <p>X. Médailles, trophées et prix qui sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– gagnés en dehors du Canada ou donnés par des personnes qui ne résident pas au Canada pour des actes de bravoure, exemplaires ou autres faits méritoires ;</li> <li>– à présenter par l'importateur lors de cérémonies de remise de distinctions, ou</li> <li>– accordés ou décernés à l'étranger à titre honorifique ou comme marque de distinction, gagnés à l'étranger à la suite de compétitions ou gagnés à l'étranger à la suite de compétitions et donnés par des résidents étrangers en vue d'être décernés ou attribués au Canada</li> </ul>					
République tchèque	Système de l'Union européenne à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004 <sup>1</sup> .	6 000 CZK	200	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors du pays. Montant minimum de la facture 1 000 CZK par vendeur et par jour.	1 000 CZK	33

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage				Remboursement des particuliers au moment de l'exportation		
Dispositif		Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum	
		Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD
Danemark	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	360 DKK	51	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Les voyageurs en provenance de Norvège et des îles Aland ne peuvent obtenir de remboursement que si la valeur des produits excède 1 200 DKK.	1 200 DKK	170
Finlande	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 40 EUR. Les voyageurs en provenance de Norvège et des îles Aland ne peuvent obtenir de remboursement que si la valeur des produits sans TVA est au moins 170 EUR	40 EUR	42
France	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne.		
Allemagne	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. La résidence habituelle du voyageur doit se trouver en dehors de l'Union européenne. Les produits doivent être exportés dans les trois mois qui suivent le mois où a eu lieu l'achat. L'exemption de TVA n'est valable qu'à des fins non commerciales (sauf pour l'équipement et la vente de moyens de transport privés par exemple automobiles, bateaux à moteur, aéronefs, etc.). Les produits doivent être exportés dans les bagages personnels du voyageur.		
Grèce	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 120 EUR. Limitations : produits alimentaires, boissons alcoolisées, tabac, produits destinés à la fourniture et à l'équipement de véhicules à moteur privés, d'aéronefs ou de navires de haute mer, produits ayant un caractère commercial.	120 EUR	126
Hongrie	Système de l'Union européenne au 1 <sup>er</sup> mai 2004 <sup>1</sup> .	1 000 HUF	5	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors du pays. Montant minimum de la facture 50 000 HUF. Limite : certaines œuvres d'art, antiquités et tabacs.	50 000 HUF	223

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

	Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage			Remboursement des particuliers au moment de l'exportation		
	Dispositif	Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum	
		Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD
Islande	46 000 ISK pour les voyageurs.	46 000 ISK	569	Remboursement pour les particuliers lors de leur départ du pays lorsque la valeur des biens est supérieure à 4 000 ISK.	4 000 ISK	50
Irlande	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Il n'existe pas de seuil.	–	–
Italie	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Le seuil minimal est fixé à 154.93 EUR.	155 EUR	163
Japon	10 000 JPY pour les particuliers et les sociétés. Valeurs mobilières, timbres poste, timbres fiscaux, timbres d'enregistrement, bons de ravitaillement, certains types d'équipement pour les personnes handicapées, certains types de manuels.	10 000 JPY	84	Pas de remboursement, mais les voyageurs étrangers sont néanmoins exemptés de TVA (uniquement pour les biens et non pour les services) lorsqu'ils acquièrent des biens dans des magasins en franchise d'impôt et les exportent.	–	–
Corée	L'importation des produits suivants exemptés de droits en vertu de la législation douanière est exemptée de la taxe sur la valeur ajoutée. Les livres, journaux et magazines. Les produits exemptés de droits d'un faible montant (100 000 KRW) importés par un résident. Les produits importés à la suite d'un déménagement, d'une immigration ou d'un héritage. Les effets personnelles de voyageurs, les produits qui parviennent séparément par la poste et les produits envoyés par voie postale qui sont exemptés de droits de douane ou qui relèvent de tarifs simplifiés.	100 000 KRW	84	Le touriste étranger qui acquiert des produits dans un magasin en franchise de TVA destiné aux touristes étrangers et qui les emporte à l'étranger peut être remboursé.	–	–
Luxembourg	Système de l'Union européenne.	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 74 EUR.	74 EUR	78
Mexique	1) Le règlement administratif n° 2.7.2 inclut une liste d'articles qui peuvent être introduits au Mexique dans les bagages des voyageurs internationaux résidant à l'étranger ou au Mexique. 2) En arrivant au Mexique par navire ou aéronef, il est possible d'introduire des produits en franchise d'impôt si leur valeur n'excède pas 300 USD ou un montant équivalent en monnaie nationale ou étrangère. 3) Pour les personnes qui arrivent au Mexique par des moyens de transport terrestres, ce montant ne peut excéder 50 USD.	3 120 MXN	300	Non.	–	–
Pays-Bas	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 136 EUR.	136 EUR	143

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage				Remboursement des particuliers au moment de l'exportation			
	Dispositif	Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum		
		Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD	
Nouvelle-Zélande	Aucune TPS ni aucun droit n'est perçu si le montant total des recettes qui peuvent être obtenues sur une importation donnée est inférieur à 50 NZD. En pratique, cela signifie que les produits qui ne sont assujettis qu'à la TPS peuvent être importés jusqu'à concurrence d'une valeur de 399 NZD avant que le seuil de recouvrement d'impôt soit atteint. Ce seuil ne s'applique pas aux produits soumis à des droits d'accise au-delà des quantités suivantes : Tabac : 200 cigarettes, ou 250 grammes de tabac, ou 50 cigares, ou un mélange de ces trois articles pour un poids n'excédant pas 250 g. Boissons alcoolisées : 4.5 litres de vin ou 4.5 litres de bière – une bouteille ne contenant pas plus de 1 125 ml de spiritueux, de liqueur, ou autre boisson alcoolisée. Autres allègements : Effets personnels : vêtements, chaussures achetés en dehors de Nouvelle-Zélande pour être portés par le voyageur. Celui-ci doit les porter lorsqu'il arrive en Nouvelle-Zélande. Autres produits que le voyageur transporte avec lui : chaque voyageur peut importer d'autres produits qu'il transporte avec lui jusqu'à un montant d'une valeur totale combinée de 700 NZD en franchise de droits de douane et de TPS. Cadeaux : si leur valeur est inférieure à 110 NZD, entrée en franchise ; si cette valeur excède 110 NZD, la TPS et les droits de douane s'appliquent à la valeur qui excède 110 NZD. De nombreux abattements sont accordés au titre des cadeaux sous réserve que l'identité distincte de chaque bénéficiaire puisse être établie. Héritage : les biens légués à une personne en Nouvelle-Zélande peuvent être importés en franchise de tout droit de douane.	700 NZD	367	Non.	-	-	
Norvège	Le seuil est de 6 000 NOK pour les voyages à l'étranger de plus de 24 heures. Pour les voyages à l'étranger de moins de 24 heures, le seuil est de 3 000 NOK. Pour l'alcool et le tabac, des limites quantitatives spéciales s'appliquent.	6 000 NOK	866	Les touristes peuvent bénéficier de remboursements de TVA. Une valeur plus élevée s'applique aux pays Nordiques.	250 NOK	36	
Pologne	Système de l'Union européenne à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004 <sup>1</sup> .	705 PLN	184	Les touristes peuvent bénéficier de remboursements de TVA. Les remboursements sont autorisés pour toutes les catégories de produits à l'exception des carburants. Des remboursements sont possibles sur les factures d'une valeur d'au moins 200 PLN.	200 PLN	52	

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage				Remboursement des particuliers au moment de l'exportation		
Dispositif		Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum	
		Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD
Portugal	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 50 EUR. Dans tous les cas, à l'exception des biens d'équipement, des carburants et de la fourniture de moyens de transport privés.	50 EUR	53
République slovaque	Système de l'Union européenne à compter du 1 <sup>er</sup> mai 2004 <sup>1</sup> .	7 273 SKK	184	Les particuliers ne peuvent demander le remboursement de TVA dans le cas des carburants, boissons alcoolisées, tabacs et produits du tabac et denrées alimentaires. Un remboursement est accordé aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 5 000 SKK.	5 000 SKK	127
Espagne	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	175 EUR	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 90 EUR.	90 EUR	95
Suède	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	1 597 SEK	184	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 200 SEK. Ce montant est plus élevé dans le cas de la Norvège et des îles Åland.	200 SEK	23
Suisse	Objets personnels* tels que vêtements, articles de toilette, équipements de sport, films, caméras, appareils photographiques et vidéo-caméras, instruments de musique etc. ; denrées alimentaires et boissons non alcoolisées pendant la journée du voyage ; boissons alcoolisées et tabac : 200 cigarettes ou 50 cigares ou 250 grammes de tabac pour pipe et 2 litres d'alcool de moins de 15 degrés plus 1 litre d'alcool de plus de 15 degrés ; produits destinés à être offerts en cadeau ou à usage privé d'une valeur de moins de 300 CHF par personne. * Par objets personnels on entend ceux que les résidents emportent avec eux lorsqu'ils quittent le pays et ceux que les non résidents utilisent au cours de leur séjour et réexportent lorsqu'ils rentrent dans leur pays.	300 CHF	217	Il n'existe pas de remboursement de TVA aux particuliers par l'administration qui perçoit cet impôt mais une exemption de la vente de produits lorsque le montant de la facture correspondante est d'au moins 400 CHF s'ils sont exportés par l'acheteur non résident dans un délai de 30 jours après que les produits en question aient été fournis à ce dernier.	400 CHF	290
Turquie	-	-	-	Remboursement de TVA aux voyageurs qui ne résident pas en Turquie lorsqu'ils achètent des produits pour les emporter à l'étranger. Montant minimum de la facture : 100 millions TRL.	100 millions TRL	62
Royaume-Uni	Système de l'Union européenne <sup>1</sup> .	145 GBP	234	Remboursement aux particuliers qui exportent des produits dans leurs bagages personnels vers une destination située en dehors de l'Union européenne. Montant minimum de la facture 136 EUR. Le seuil applicable aux remboursements est fixé par le détaillant.	89 GBP	143

Tableau 3.10. **Importation/exportation de produits par des particuliers (suite)**

Seuils d'importation de produits en franchise d'impôts par des particuliers en voyage				Remboursement des particuliers au moment de l'exportation			
	Dispositif	Seuil maximum		Dispositif	Valeur minimum		
		Monnaie nationale	USD		Monnaie nationale	USD	
États-Unis	La franchise est de 800 USD par personne pour les absences de plus de 48 heures, tous les 30 jours, et inclut jusqu'à 1 litre de boisson alcoolisée, 200 cigarettes et 100 cigares. Les produits doivent être réservés à une utilisation personnelle ou par le ménage, ou constituer de véritables cadeaux, qui ne soient pas effectués pour le compte d'une autre personne, et ne peuvent pas être revendus. Le montant peut être mis en commun par les différents membres d'une famille. Un voyageur qui a déjà utilisé la franchise de 800 USD mensuels peut encore disposer d'une exemption de 200 USD par voyage. Ce montant ne peut être mis en commun entre les différents membres d'une même famille et si la valeur des produits excède 200 USD, l'exemption ne s'applique pas et les droits sont prélevés sur la valeur totale des produits importés.	800 USD	800	-	-	-	
Union européenne	La réglementation douanière de l'Union européenne autorise l'importation en franchise d'impôt de produits provenant de pays tiers par des particuliers à des fins non commerciales dans leurs bagages personnels dans la mesure où la valeur globale des produits importés n'excède pas 175 EUR. Cet allègement est soumis aux limites quantitatives suivantes par voyageur (règlements 69/169 – TVA et accise – et 918/83 – Droits) : a) Tabac : 200 cigarettes, ou 100 cigarillos (cigares d'un poids maximum de trois grammes pièce), ou 50 cigares, ou 250 grammes de tabac à fumer ; b) Boissons alcoolisées : – boissons distillées et spiritueuses dont le degré d'alcool excède 22 % en volume : 1 litre ou – boissons distillées et spiritueuses et apéritifs à base de vin ou d'alcool, dont le degré d'alcool n'excède pas 22 % en volume ; vins pétillants, vins liquoreux et vins non pétillants : 2 litres ; c) Parfums : 50 grammes et eaux de toilette : 0.25 litre. Plusieurs limitations additionnelles peuvent s'appliquer aux voyageurs de moins de 15 ans, aux personnes résidant dans la zone frontalière ou aux salariés frontaliers. Plusieurs produits peuvent être admis en franchise de droits à l'importation et de TVA selon les exemptions non tarifaires des règlements 918/83 (Droits) et 83/181 (TVA), par exemple, matériel éducatif, scientifique et culturel, instruments et appareils scientifiques, substances thérapeutiques, produits utilisés par des organismes caritatifs ou philanthropiques, articles destinés aux aveugles et autres personnes handicapées.	175 EUR	184				

1. Les seuils et limites d'importation de produits en franchise de TVA par des particuliers originaires de pays tiers voyageant dans l'Union européenne sont définis par le Règlement du Conseil n° 918/83 du 28 mars 1983. Cette réglementation douanière est exposée à la rubrique « Union européenne » à la fin de ce tableau.

## Chapitre 4

# Sélection d'accises dans les pays membres de l'OCDE

## Introduction

Avant l'institution des impôts généraux sur la consommation, les accises et les droits de douane constituaient l'essentiel des moyens d'imposition de la consommation. Les droits d'accise se différencient des droits de douane en ce qu'ils sont en général perçus sur la consommation totale de certains biens, qu'ils soient produits à l'intérieur du pays ou importés. La neutralité de principe vis-à-vis des biens produits à l'étranger est une caractéristique que les droits d'accise partagent avec la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Toutefois, à la différence de la TVA et des impôts généraux sur la consommation, les droits d'accise ne visent que des biens spécifiquement définis. Les trois principales catégories de produits qui restent soumises à des accises dans tous les pays de l'OCDE sont les boissons alcoolisées, les huiles minérales et les produits du tabac.

Avant de passer en revue ces trois principales catégories de produits du point de vue de leurs caractéristiques et du régime fiscal qui leur est réservé dans les différents pays, on peut noter certaines caractéristiques générales des accises :

- Les accises sont généralement calculées sur la base de droits spécifiques, en fonction du volume et/ou de la teneur, combinés dans plusieurs cas à des droits *ad valorem* (voir tableau 4.5).
- À la différence de la TVA, les accises ne sont normalement dues qu'au moment où les marchandises sont mises à la consommation : les marchandises peuvent donc faire l'objet de transferts de propriété sans donner lieu à la perception d'une accise (ou de la TVA) si elles restent stockées dans un environnement protégé ou s'opèrent entre des opérateurs agréés.
- Contrairement à celui de la TVA, le régime des accises se caractérise par un petit nombre d'assujettis, dans certains domaines (par exemple l'alcool, le tabac et les huiles minérales), au niveau du commerce de gros.

Il existe cependant un lien direct entre le niveau des droits d'accise et les recettes de TVA dans la mesure où les droits d'accise font généralement partie de la base d'imposition à la TVA, c'est-à-dire que la TVA est généralement perçue sur la valeur taxes comprises des produits soumis à accises.

Le principal objectif et la raison première de l'institution des droits d'accise étaient de procurer des recettes fiscales. Il en est certainement ainsi en ce qui concerne les trois principales catégories de produits examinés dans cette publication. Avec le temps, une autre philosophie des droits d'accise est née qui consiste à utiliser ces impôts spécifiques pour influencer le comportement du consommateur, autrement dit à chercher à agir sur ce comportement à travers les forces du marché.

L'argument mis en avant en ce qui concerne les boissons alcoolisées et le tabac est que l'alcool et le tabac sont dangereux pour la santé et que l'augmentation des accises contribue à réduire la consommation au moins pour les personnes disposant des revenus les plus faibles.



S'agissant des huiles minérales, les raisons invoquées pour justifier une action sur le comportement des consommateurs mêlent des préoccupations d'économies d'énergie, de politique des transports et de l'environnement. Au cours de ces dix dernières années, l'incidence de ces impôts sur l'environnement a joué un rôle grandissant.

Les impôts sur l'achat et l'utilisation de véhicules à moteur (voir chapitre 5) et les taxes sur les carburants, notamment sur l'essence et le gazole, représentent une part importante des recettes provenant des impôts liés à l'environnement.

Bien que les caractéristiques générales et les objectifs assignés aux droits d'accise soient les mêmes à peu près partout, leur application donne lieu à des différences parfois très importantes d'un pays à l'autre, notamment en matière de taux. Par exemple, l'accise sur le vin (tableau 4.2) peut-elle varier de zéro (Autriche, République tchèque, Allemagne, Grèce, Italie, Luxembourg, Portugal, République slovaque, Suisse, Espagne) à 6.37 USD (Islande) le litre.

Toutefois, du fait de l'intégration croissante des marchés (par exemple au sein de l'Union européenne) et de l'élimination des contrôles aux frontières, les écarts de taux d'imposition en matière d'accises peuvent subir l'influence des forces du marché. Ce phénomène n'existe pas seulement au niveau international mais aussi au sein de pays à structure fédérale comme les États-Unis où des États voisins appliquent des accises à des taux différents. Dans ce cas, l'effet sur les comportements d'achat peut affecter sérieusement les entreprises des régions frontalières et faire pression sur les autorités fiscales concernées pour qu'elles rapprochent les taux de leurs accises de ceux de leurs voisins.

## Boissons alcoolisées

La bière, le vin et les spiritueux sont considérés, d'un point de vue général, comme des produits distincts au sein de la catégorie des boissons alcoolisées. Il existe inévitablement des subdivisions au sein de chacune de ces grandes catégories mais la nomenclature douanière combinée reconnue sur le plan international permet d'assurer une cohérence et contribue à éviter l'utilisation de définitions contradictoires pour l'application des taux.

Les accises sont appliquées à l'alcool et aux boissons alcoolisées principalement selon deux méthodes. Le droit peut être soit spécifique en fonction du titre alcoométrique du produit soit *ad valorem* et calculé sur la base de la valeur du produit. Les deux méthodes peuvent aussi être combinées pour inclure un élément de droit spécifique et un élément de droit *ad valorem*. Le droit spécifique pénalise les produits bon marché ou peu élaborés (qui peuvent être plus dangereux pour la santé) au profit des produits plus chers et plus élaborés. Un système *ad valorem* peut être considéré comme ayant l'effet inverse et c'est souvent ce qui justifie le recours à une combinaison des deux méthodes. Le Mexique fait exception à la règle dans la mesure où les boissons alcoolisées sont soumises seulement à un droit *ad valorem*, le droit sur la bière étant progressif en fonction du degré d'alcool du produit.

Comme toutes les formes d'imposition, les accises sur les boissons alcoolisées comportent un certain nombre d'incohérences. Bien que les accises doivent, théoriquement, être neutres, l'existence de régimes préférentiels et de réductions d'impôts en faveur de produits locaux se traduit par des distorsions de la concurrence dans ce domaine.

Les tableaux 4.1, 4.2 et 4.3 illustrent, respectivement pour la bière, le vin et les spiritueux, la complexité des calculs à effectuer pour appliquer les accises et donnent une

Tableau 4.1. Impôts sur la bière

Droit spécifique par hectolitre par degré Plato		Droit spécifique par hectolitre par degré d'alcool		Taux de la TVA	Droit d'accise sur la bière à faible degré d'alcool (moins de 2.8 % d'alcool par volume) Accise par hectolitre de produit		Autres caractéristiques du système des accises sur la bière	
Monnaie nationale	USD	Monnaie nationale	USD	%	Monnaie nationale	USD	Taux d'imposition progressifs en fonction du degré d'alcool	Taux d'imposition réduits pour les petits producteurs
Australie*	Voir note	Voir note		10.00	0.00	0.00	Oui	Oui - voir note
Autriche*	2.08 2.18			20.00			Non	Oui
Belgique*	1.71 1.80			21.00			Non	Oui
Canada*		27.99 17.80		7 ou 15	Voir note		Oui	Non
Rép. tchèque	24.00 0.80			22.00			Non	Oui
Danemark*	268.50 37.97			25.00	0.00 0.00		Oui	Oui
Finlande*		19.45 20.42		22.00	16.80 17.64		Non	Oui
France		2.60 2.73		19.60	1.30 1.37		Non	Non
Allemagne*	0.79 0.83			16.00			Non	Oui
Grèce	1.13 1.19			18.00			Non	Non
Hongrie	365.00 1.63			25.00			Non	Non
Islande*		5 870.00 72.67		24.50	0.00 0.00		Non	Non
Irlande*	–	19.87 20.87		21.00	Voir note		Non	Non
Italie	1.40 1.47			20.00			Non	Non
Japon*		Voir note		5.00			Non	Non
Corée*	Voir note	Voir note		10.00	Voir note		Non	Non
Luxembourg*	0.79 0.83	0.00 0.00		15.00	0.79 0.83		Non	Oui
Mexique*		25%		15.00			Oui	Non
Pays-Bas*	2.10 2.21			19.00			Oui	Oui
Nlle-Zélande*		Voir note		12.50	Voir note		Non	Non
Norvège*		Voir note		24.00	Voir note		Non	Non
Pologne*	6.86 1.79			22.00			Non	Oui
Portugal*				19.00	6.19 6.50		Oui	Oui
Rép. slovaque*	30.00 0.76			20.00			Non	Oui
Espagne*	Voir note			16.00	0.00		Non	Non
Suède*		147.00 16.94		25/12	0.00 0.00		Non	Non
Suisse*	24.75 17.92	Voir note		7.60	Voir note		Non	Non
Turquie*		15.900.000* 9.86		18.00			Non	Non
Royaume-Uni*		11.89 19.16		17.50	0.00 0.00		Non	Oui
États-Unis*		21.00 21.00		–			Non	Oui

Notes :

**Australie.** Au 1<sup>er</sup> janvier 2003, les taux des droits d'accise applicables à la bière en récipients individuels n'excédant pas 48 litres sont les suivants : 29.36 AUD par litre d'alcool lorsque le volume d'alcool n'excède pas 3 %, 34.22 AUD lorsque le volume d'alcool excède 3 % mais n'excède pas 3.5 % ou lorsqu'il excède 3.5 %. Les taux applicables à la bière en récipients individuels excédant 48 litres sont les suivants : 5.86 AUD par litre d'alcool lorsque le volume d'alcool n'excède pas 3 %, 18.41 AUD lorsque le volume d'alcool est compris entre 3 et 3.5 % et 24.09 AUD lorsque le volume d'alcool excède 3.5 %. Chaque taux est calculé sur le montant dont la teneur en alcool excède 1.15 % par volume du produit. Les bières dont la teneur en alcool n'excède pas 1.15 % sont exonérées des accises. La taxe sur les ventes en gros de 37 % a été supprimée à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2000. Bien qu'une micro-brasserie paie des droits d'accise au taux obligatoire, des remboursements sont accordés à celles qui remplissent certaines conditions.

**Autriche.** Les taux pour les petites brasseries (production annuelle jusqu'à 50 000 hl) vont de 1.24 à 1.87 EUR selon l'importance de la production.

**Belgique.** Les taux pour les petites brasseries (production annuelle jusqu'à 200 000 hl) vont de 1.4873 à 1.6857 EUR par hl et par degré Plato, selon l'importance de la production.

**Canada.** Les taux des droits d'accise sont les suivants par hl de produit : a) + de 2.5 % vol. CAD 27.985 ; b) +1.2 % en vol. mais pas plus de 2.5 % vol. CAD 13.99 ; c) 1.2 % vol. ou moins CAD 2.591.

Tableau 4.1. Impôts sur la bière (suite)

**Danemark.** Les taux des droits d'accise sont les suivants par hl de produit : a) Jusqu'à 11° Plato 268.50 DKK ; b) de 11 à 14° Plato 345.75 DKK ; c) de 14 à 18° Plato 460.75 DKK ; d) de 18 à 22° Plato 510.25 DKK ; e) au-dessus de 22° Plato 27.00 DKK par degré. Le Danemark applique des réductions d'impôt aux petites brasseries. Le taux suivant s'applique au 1<sup>er</sup> octobre 2004 : 58.40 DKK par litre d'alcool pur. Pas de droit sur la bière en dessous de 2.8 %.

**Finlande.** Quatre taux réduits pour les petites brasseries indépendantes : a) 9.73 EUR (production annuelle inférieure à 2 000 hl) ; b) 13.62 EUR (production annuelle comprise entre 2 000 hl et 30 000 hl) ; c) 15.56 EUR (production annuelle comprise entre 30 000 hl et 55 000 hl) ; d) 17.51 EUR (production annuelle comprise entre 55 000 hl et 100 000 hl).

**Allemagne.** Les taux applicables aux petites brasseries (production annuelle inférieure à 200 000 hl) varient entre 0.3935 et 0.5902 EUR par hl et par degré Plato.

**Islande.** Le droit d'accise est de 5 870 CI par % d'alcool au-delà de 2.25 %.

**Irlande.** Droit d'accise nul en dessous de 1.5°.

**Japon.** Les droits d'accise sont de 22 200 JPY par hl de produit.

**Corée.** Le taux actuel de la taxe sur les boissons alcoolisées appliquée à la bière est égal à 100 % du prix à la production. Il sera graduellement réduit à 90 % en 2005, à 80 % en 2006 et à 72 % en 2007. En plus de la taxe sur les boissons alcoolisées, elles sont soumises à une taxe d'enseignement qui est une surtaxe perçue à des taux variables sur le montant de la taxe sur les boissons alcoolisées. Pour la bière, le taux de la taxe d'enseignement est de 30 % du montant de la taxe sur les boissons alcoolisées.

**Luxembourg.** Les taux applicables aux petites brasseries (dont la production annuelle est inférieure à 200 000 hl) varient entre 0.3966 EUR et 0.4462 EUR.

**Mexique.** Tous les taux sont calculés sur une base *ad valorem*. Les taux applicables à la bière sont les suivants : 25 % jusqu'à 13.5° GL ; 30 % entre 13.5 et 20° GL ; 50 % au-delà de 20° GL.

**Pays-Bas.** Pour la bière la plus courante, c'est-à-dire celle de 12° Plato qui se situe à l'intérieur de la fourchette 11-15° Plato, le taux est de 25.11 EUR (12 = 2.10 EUR par degré Plato). Les taux des droits d'accise sont les suivants par hectolitre de produit : a) Jusqu'à 7° Plato 5.50 EUR ; b) 7 à 11° Plato 18.84 EUR ; c) 11 à 15° Plato 25.11 EUR ; d) Plus de 15° Plato 31.40 EUR. Les taux applicables aux petites brasseries (production annuelle n'excédant pas 200 000 hl) sont les suivants : a) Jusqu'à 7° Plato le taux mentionné ci-dessus ; b) de 7 à 11° Plato, 17.43 EUR ; c) de 11 à 15° Plato 23.23 EUR ; d) Plus de 15° Plato 29.05 EUR. Au-delà de 15° Plato, 29.05 EUR. Pour la bière dont la teneur en alcool est de 0.5 % le taux de TVA est de 6 %.

**Nouvelle-Zélande.** Le taux des accises sur la bière contenant plus de 2.5 % d'alcool est de 21 647 NZD par litre d'alcool contenu dans le produit fini. Le taux pour la bière dont la teneur en alcool est supérieure à 1.15 % mais n'excède pas 2.5 % est de 32 465 NZD par hectolitre de produit. La bière dont la teneur en alcool n'excède pas 1.15 % n'est pas soumise à accise.

**Norvège.** Les taux des accises sont les suivants par hectolitre de produit : a) de 0.00 à 0.70 % vol. 155 NOK ; b) de 0.70 à 2.75 % vol. 243 NOK ; c) de 2.75 à 3.75 % vol. 918 NOK ; d) de 3.75 à 4.75 % vol. 1 589 NOK. La bière dont la teneur en alcool est supérieure à 7 % vol. est soumise à un taux de 355 NOK par degré d'alcool et par hectolitre.

**Pologne.** Abattements pour les petites brasseries : 20 PLN par hectolitre si le producteur vend moins de 20 000 hectolitres par an. 10 PLN par hectolitre si le producteur vend moins de 70 000 hectolitres par an. 8 PLN par hectolitre si le producteur vend moins de 150 000 hectolitres par an. 6 PLN par hectolitre si le producteur vend moins de 200 000 hectolitres par an.

**Portugal.** À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les taux d'accise pour la bière sont les suivants par hectolitre de produit : a) plus de 0.5 % vol. et jusqu'à 1.2 % - 6.19 EUR ; b) plus de 1.2 % vol. et de 1 à 8 degrés Plato - 7.76 EUR ; c) plus de 1.2 % vol. et de 8 à 11 degrés Plato - 12.39 EUR ; d) plus de 1.2 % vol. et de 11 à 13 degrés Plato - 15.52 EUR ; e) plus de 1.2 % vol. et de 13 à 15 degrés Plato - 18.59 EUR ; f) plus de 1.2 % vol. et plus de 15 degrés Plato - 21.75 EUR Les taux applicables aux petites brasseries (production annuelle n'excédant pas 200 000 hectolitres) sont de 50 % du taux normal.

**République slovaque.** Les droits d'accise applicables aux petites brasseries (production annuelle n'excédant pas 200 000 hectolitres de bière) sont de 23 SKK par hectolitre et par degré Plato.

**Espagne.** La bière dont la teneur en alcool n'excède pas 1.2 % vol. est exonérée de droits d'accise. Le taux applicable à la bière dont la teneur en alcool est comprise entre 1.2 % et 2.8 % est de 2.32 EUR par hectolitre ; la bière dont le degré d'alcool est supérieur à 2.8 % et le degré Plato est inférieur à 11 est taxée à 5.34 EUR par hectolitre ; la bière dont le degré Plato est compris entre 11 et 15 est taxée à 8.38 EUR par hectolitre ; la bière dont le degré Plato est compris entre 15 et 19 est taxée à 11.43 EUR par hectolitre ; la bière dont le degré Plato est supérieur à 19 est taxée à 0.77 EUR par hectolitre et par degré Plato. Il n'y a pas de taxe sur la bière à Ceuta et Melilla (deux villes espagnoles situées en Afrique du Nord).

**Suède.** Le taux indiqué s'applique à la bière dont la teneur en alcool excède 2.8 % vol. Le taux de TVA pour la bière dont le degré d'alcool est inférieur à 3.5 % vol. est de 12 %.

**Suisse.** Des taux uniformes s'appliquent à toutes les bières dont le degré d'alcool est compris entre 0.5 et 15.0.

**Turquie.** Pas d'élément spécifique dans l'impôt. Les taxes *ad valorem* sont le droit d'accise au taux de 63.3 %. Il n'existe pas d'imposition dont le taux soit fonction du degré d'alcool. (\*) Si le montant de l'impôt en pourcentage est inférieur au montant minimum de l'impôt forfaitaire calculé en fonction du taux applicable à chaque degré d'alcool selon le tableau, c'est l'impôt forfaitaire minimum qui est dû et non l'impôt proportionnel.

**Royaume-Uni.** La bière ayant une teneur en alcool inférieure à 1.2 % vol. n'est pas soumise à accise. Des taux réduits s'appliquent aux brasseries indépendantes qui ne produisent pas plus de 30 000 hectolitres. Pour les brasseries qui produisent entre 5 000 et 30 000 hectolitres, une formule arithmétique est utilisée pour déterminer le taux.

**États-Unis.** La moyenne pondérée des impôts fédéraux et des impôts des États est de 21 USD par hectolitre de produit. La taxe fédérale est de 18 USD par baril (31 gallons). Un hectolitre correspond à 26.42 gallons. Les petites brasseries locales qui produisent moins de 2 millions de barils de bière par année civile payent 7 USD par baril sur les 60 000 premiers barils. Il n'existe pas de barème progressif en fonction du degré d'alcool ni de TVA fédérale.

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Tableau 4.2. **Impôts sur le vin**

Vin non pétillant			Vin pétillant				Vin (non pétillant) à faible degré d'alcool (inférieur à 8.5% d'alcool)		
Accise par hectolitre de produit		TVA (%) USD	Accise par hectolitre de produit		TVA (%) USD	Accise par hectolitre de produit		TVA (%) USD	
Monnaie nationale			Monnaie nationale			Monnaie nationale			
Australie*	Voir note		10.00		Voir note		10.00		
Autriche	0.00	0.00	20.00	144.00	151.21	20.00	0.00	0.00	20.00
Belgique	47.10	49.46	21.00	161.13	169.20	21.00	14.87	15.62	21.00
Canada*	51.22	32.58	7 or 15	51.22	32.58	7 ou 15	Voir note		7 or 15
Rép. tchèque	0.00	0.00	22.00	2 340.00	77.97	22.00			22.00
Danemark*	705.00	99.70	25.00	1 055.00	149.20	25.00	450.00	63.64	25.00
Finlande*	212.00	222.62	22.00	212.00	222.62	22.00	Voir note		22.00
France	3.40	3.57	19.60	8.40	8.82	19.60			19.60
Allemagne	0.00	0.00	16.00	136.00	142.81	16.00	51.00	53.56	16.00
Grèce	0.00	0.00	18.00	0.00	0.00	18.00			
Hongrie	500.00	2.23	25.00	7 930.00	35.36	25.00			
Islande*	51 480.00	637.32	24.50	51 480.00	637.32	24.50	Voir note		24.50
Irlande*	273.00	286.68	21.00	546.01	573.37	21.00	90.98	95.54	21.00
Italie	0.00	0.00	10.00	0.00	0.00	20.00			
Japon	5 650.00	47.58	5.00	5 650.00	47.58	5.00			
Corée*	0.30	0.00	10.00	0.30	0.00	10.00	0.30	0.00	10.00
Luxembourg	0.00	0.00	12/15	0.00	0.00	15.00	0.00	0.00	15.00
Mexique*	25%/30%		15.00	25%/30%		15.00	25%		15.00
Pays-Bas*	59.02	61.98	19.00	201.24	211.32	19.00	29.51	30.99	19.00
Nlle-Zélande*	Voir note		12.50		Voir note		12.50		12.50
Norvège*	4 260.00	615.19	24.00	4 260.00	615.19	24.00	Voir note		24.00
Pologne	136.00	35.43	22.00	136.00	35.43	22.00			22.00
Portugal	0.00	0.00	12.00	0.00	0.00	19.00			19.00
Rép. slovaque	0.00	0.00	20.00	2 400.00	60.79	20.00	1 700.00	43.06	20.00
Espagne*	0.00	0.00	16.00	0.00	0.00	16.00			
Suède*	2 208.00	254.45	25.00	2 208.00	254.45	25.00	Voir note		25.00
Suisse	0.00	0.00	7.60	0.00	0.00	7.60	0.00	0.00	7.60
Turquie*	150 000 000*	93.00	18.00	600 000 000**	372.00	18.00	150 000 000	93.00	18.00
Royaume-Uni*	154.37	248.75	17.50	220.54	355.38	17.50			
États-Unis*	45.00	45.00	0.00	113.00	113.00	0.00	Voir note		0.00

Notes :

**Australie.** Il n'y a pas de distinction entre le vin pétillant, non pétillant et à faible degré d'alcool, ils sont tous assujettis à la taxe sur les produits et services (TPS) au taux de 10 %. La taxe d'égalisation sur le vin (WET) a été introduite au 1<sup>er</sup> juillet 2000 pour compenser la différence entre les 41 % de taxe de gros et la taxe sur les produits et services de 10 %. La taxe d'égalisation sur le vin est de 29 % du prix de gros. Elle s'applique aux produits alcoolisés suivants lorsqu'ils contiennent plus de 1.15 % d'alcool en volume : vins de raisin, vins de raisin tels que marsala, vermouth, vins pour cocktails et crèmes ; vins de fruits ou de légumes ; et cidre, poiré, hydromel et saké. À partir du 1<sup>er</sup> octobre 2004, une déduction WET générale est applicable au premier 1 million AUD de production pour chaque producteur. Les gouvernements des États peuvent aussi appliquer leurs dispositifs de déduction/de subvention dans des circonstances limitées pour les ventes directes des caves.

**Canada.** Un taux de 0.5122 CAD par litre s'applique aux vins dont le volume d'alcool est supérieur à 7 % d'alcool éthylique absolu par volume. Le taux est de 0.2459 CAD par litre de vin dont le pourcentage d'alcool éthylique absolu par volume est compris entre 1.2 et 7 % ; pour tous les vins d'un degré d'alcool inférieur ou égal à 1.2 % en volume le taux est de 0.0205 dollar canadien par litre.

**Danemark.** Le taux des accises sur le vin dont le degré d'alcool est compris entre 15 % et 22 % est de 1 055 DKK. Le vin à faible teneur en alcool est celui dont le degré d'alcool est compris entre 1.2 % et 6 %. Le vin pétillant et non pétillant est celui dont la teneur en alcool est comprise entre 6 % et 15 %.

**Finlande.** Les taux des accises sur le vin à faible degré d'alcool sont les suivants : a) degré d'alcool compris entre 5.5 et 8.0 %, 152 EUR ; b) degré d'alcool compris entre 2.8 et 5.5 %, 103 EUR ; c) degré d'alcool compris entre 1.2 et 2.8 %, 4.54 EUR.

**Islande.** Le taux d'accise indiqué dans le tableau est celui applicable aux vins de 12 % en volume. Le taux est de 5 280 ISK par degré d'alcool en volume au-delà de 2.25 %.

**Irlande.** Le taux applicable aux vins à faible degré d'alcool s'applique au vin ayant une teneur en alcool de moins de 5.5 % en volume.

Tableau 4.2. **Impôts sur le vin (suite)**

**Corée.** Le taux de la taxe sur les boissons alcoolisées applicable aux vins est de 30 % du prix à la production. Le taux de la taxe d'enseignement est de 10 % du montant de la taxe sur les boissons alcoolisées. Ces taux sont applicables aux vins pétillants et non pétillants quel que soit le degré d'alcool.

**Mexique.** Tous les taux sont calculés *ad valorem*.

**Pays-Bas.** Le droit d'accise sur le vin pétillant à faible degré d'alcool est de 38.16 EUR Le taux de TVA sur les vins à degré d'alcool inférieur à 5 % est de 6 %.

**Nouvelle-Zélande.** Les droits d'accise sur les vins de raisin sont de 216.47 NZD par hectolitre de produit.

**Norvège.** Le taux mentionné dans le tableau est celui qui s'applique aux vins ayant une teneur en alcool de 12 % en volume. Pour les vins dont la teneur en alcool est comprise entre 4.76 et 22 % les taux des droits d'accise sont de 355 NOK par degré d'alcool et par hectolitre

**Espagne.** Les produits intermédiaires – produits auxquels de l'alcool distillé a été ajouté – et dont la teneur en alcool est comprise entre 1.2 et 22 % en volume sont taxés selon les taux suivants : degré d'alcool compris entre 1.2 et 15 % : 27.50 EUR par hectolitre. Autres : 45.83 EUR par hectolitre.

**Suède.** Les taux des droits d'accise pour les vins à faible degré d'alcool sont les suivants : a) 7 % à 8.5 % en volume : 1 541 SEK ; b) 4.5 à 7 % en volume : 1 120 SEK ; c) 2.25 à 4.5 % en volume : 758 SEK. Il n'existe pas de taux particulier pour les vins pétillants.

**Turquie.** L'impôt ne comporte pas d'éléments spécifiques. L'impôt *ad valorem* est le droit d'accise au taux de 63.3 % ou de 275.6 %. (\*) Le taux d'imposition est de 63.3 %. Toutefois, si le montant de l'impôt calculé à partir de ce taux est inférieur au montant minimum forfaitaire d'impôt indiqué dans le tableau, c'est le montant forfaitaire minimum d'impôt qui est versé au lieu de l'impôt proportionnel. (\*\*) Le taux d'imposition est de 275.6 %. Toutefois, si le montant d'impôt calculé à partir de ce taux est inférieur au montant minimal forfaitaire d'impôt, c'est le montant forfaitaire minimum d'impôt qui est versé et non l'impôt proportionnel.

**Royaume-Uni.** Les taux réduits des droits d'accise applicables aux boissons faiblement alcoolisées (catégorie des vins) sont les suivants : a) de 1.2 % à 4 % d'alcool en volume : 4 58 GBP par hectolitre ; b) de 4 % à 5.5 % d'alcool en volume : 65.42 GBP par hectolitre ; et c) vins pétillants peu alcoolisés d'une teneur en alcool comprise entre 5.5 et 8.5 % : 166.70 GBP par hectolitre. Il existe également, pour les produits dont la teneur en alcool est comprise entre 15 % et 22 %, un droit d'accise de 208.52 GBP par hectolitre (vins et produits à base de vin). Il existe également un droit d'accise sur le cidre et les poirés. Au 1<sup>er</sup> janvier 2003 les taux étaient les suivants par hectolitre : de 1.2 % à 7.5 % : 25.61 GBP ; de 7.5 % à 8.5 % : 38.43 GBP Vin pétillant et poiré : de 5.5 % à 8.5 % : 166.70 GBP Les produits de cidre non pétillants de 8.5 % et plus sont taxés comme les produits à base de vin

**États-Unis.** La moyenne pondérée des taux des impôts fédéraux et des États est de 45 USD par hectolitre de produit pour le vin non pétillant de moins de 14 degrés en volume et de 113 USD pour le vin pétillant. Les droits d'accise fédéraux sont les suivants : a) jusqu'à 14 % en volume 1.07 USD par gallon ; b) de 14 à 21 % en volume 1.57 USD par gallon ; c) de 21 à 24 % en volume 3.15 USD par gallon ; d) vin gazéifié : 3.30 USD par gallon ; et e) vin pétillant 3.40 USD par gallon. 26.42 gallons des États-Unis = 1 hectolitre. Il n'y a pas de TVA fédérale.

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Tableau 4.3. **Impôt sur les boissons alcoolisées**

	Taxe par hectolitre d'alcool pur			
	Accise		En pourcentage TVA	Taux applicable aux petites distilleries
	Monnaie nationale	USD		
Australie*	Voir note		10.00	Non
Autriche*	1 000.00	1 050.10	20.00	Oui
Belgique	1 660.89	1 744.10	21.00	Non
Canada*	1 106.60	703.85	7 ou 15	Non
République tchèque	23 400.00	779.69	22.00	Non
Danemark*	27 500.00	3 889.05	25.00	Non
Finlande*	2 825.00	2 966.53	22.00	Non
France	1 450.00	1 522.65	19.60	Non
Allemagne*	1 303.00	1 368.28	16.00	Oui
Grèce*	908.00	953.49	18.00	Non
Hongrie*	1 670.00	7.45	25.00	Non
Islande*	516 120.00	6 389.57	24.50	Non
Irlande*	3 925.00	4 121.64	21.00	Non
Italie	645.36	677.69	20.00	Non
Japon*	Voir note		5.00	Non
Corée*	Voir note		10.00	Non
Luxembourg	1 041.14	1 093.30	15.00	Non
Mexique*	60%		15.00	Non
Pays-Bas*	1 775.00	1 863.93	19.00	Non
Nouvelle-Zélande*	2 164.70	1 134.45	12.50	Non
Norvège	54 400.00	7 855.90	24.00	Non
Pologne	4 400.00	1 146.20	22.00	Non
Portugal*	898.12	943.12	19.00	Oui
République slovaque	25 000.00	633.25	20.00	Non
Espagne*	685.15	719.48	16.00	Oui
Suède	50 141.00	5 778.25	25.00	Non
Suisse*	2 900.00	2 100.24	7.60	Non
Turquie*	5 813 000 000.00	3 604.06	18.00	Non
Royaume-Uni*	1 956.00	3 151.90	17.50	Non
États-Unis*	920.00	920.00	–	Non

Notes :

**Australie.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003, un droit d'accise s'applique au taux de 57.97 AUD par litre d'alcool aux eaux de vie de fruits, whisky, rhum, liqueurs et autres boissons imposables (à l'exception de la bière) dont la teneur en alcool excède 10 pour cent. Les eaux de vie se sont vu appliquer le taux de 54.13 AUD par litre d'alcool, tandis qu'un taux moindre, égal à 34.22 AUD par litre d'alcool, s'applique aux autres boissons soumises aux droits d'accise (à l'exception de la bière) d'une teneur en alcool n'excédant pas 10 pour cent.

**Autriche.** Le taux applicable aux petites distilleries est de 540 EUR.

**Canada.** Les spiritueux sont soumis à un droit d'accise au taux de 11.066 CAD par litre d'alcool pur par volume. Les spiritueux qui ne contiennent pas plus de 7 % d'alcool éthylique pur par volume sont soumis à un droit d'accise au taux de 0.2459 CAD par litre.

**Danemark.** La taxe a été ramenée à 15 000 DKK par hectolitre d'alcool pur au 1<sup>er</sup> octobre 2003.

**Finlande.** Les taux des accises sont les suivants : a) CN – code 2208, teneur en alcool comprise entre 1.2 % et 2.8 % vol. 168 EUR ; b) autres produits 2.825 EUR.

**Allemagne.** Les droits applicables aux petites distilleries sont de 730 ou 1 022 EUR.

**Grèce.** Le droit pour l'ouzo et l'alcool éthylique (une dérogation est possible pour plusieurs régions mais elle ne s'applique que dans le département du Dodecanese) est de 454 EUR.

**Hongrie.** Un taux réduit (770 HUF) s'applique à l'alcool éthylique produit par des distilleries de producteurs de fruits à partir des fruits qui leur sont fournis par des producteurs de fruits individuels. L'application du taux réduit est limitée à 50 litres d'alcool pur par an et par producteur de fruits pour sa consommation personnelle.

**Islande.** Le droit d'accise est de 5 280 ISK par degré d'alcool au-delà de 2.25 %.

**Irlande.** Le taux réduit de droits d'accise applicable aux spiritueux dont la teneur en alcool est inférieure à 5.5 % a été supprimé à compter du 5 décembre 2002.

**Japon.** Les droits d'accise sont les suivants : a) Whisky et brandy (40 % vol.) 40 900 JPY ; b) Spiritueux (37 % vol.) 36 718.8 JPY ; c) Shochu Groupe A et B (25 % vol.) 24 810 JPY.

Tableau 4.3. **Impôt sur les boissons alcoolisées (suite)**

**Corée.** Dans la mesure où le droit d'accise sur les spiritueux est basé sur un système *ad valorem*, le taux ne varie pas avec le degré d'alcool. Pour le whisky, le brandy, les alcools distillés en général, les liqueurs, le soju dilué et le soju distillé, la taxe sur les alcools est de 72 % et la taxe d'enseignement de 30 %.

**Mexique.** Le taux est *ad valorem*. Une taxe est perçue au litre pour les boissons alcoolisées, produites, distillées ou importées, lors de la première vente. Le montant des accises varie en fonction du type de boisson et il est ajusté chaque mois en fonction de l'Indice national des prix des boissons alcoolisées. Cette taxe est définitive dans tous les cas. Les barèmes par litre pour certains alcools spécifiques sont les suivants : a) Cognac 858.10 MXN ; b) Whisky 63.95 MXN ; c) Tequila 43.68 MXN ; d) Brandy 22.62 MXN ; e) Rhum 18.81 MXN ; autres (de 881.25 MXN à 4.3 MXN).

**Pays-Bas.** Le taux de TVA sur les spiritueux à faible teneur en alcool (moins de 1.2 %) est de 6 %.

**Nouvelle-Zélande.** Pour les boissons alcoolisées dont la teneur en alcool est comprise entre 0 et 14 %, le droit d'accise est de 2164.70 NZD par hectolitre d'alcool pur. Pour les boissons dont la teneur en alcool dépasse 14 %, le droit d'accise est de 3942.60 NZD par hectolitre d'alcool pur (à l'exception du vin et du vermouth qui se voient appliquer le taux de 216.47 NZD par hectolitre de produit).

**Portugal.** Un taux réduit s'applique pour les petites distilleries depuis le 14 février 1995.

**Espagne.** Le droit d'accise pour les îles Canaries est de 494.06 EUR par hectolitre d'alcool pur. Un régime spécial est appliqué aux petites distilleries au taux de 599.57 EUR par hectolitre (ou 466.82 EUR dans les îles Canaries).

**Suisse.** Taux moyen pondéré.

**Turquie.** L'impôt ne comprend pas d'élément spécifique. L'élément *ad valorem* est le droit d'accise au taux de 275.6 %. Si la taxe calculée à partir du taux d'imposition est inférieure au montant minimal d'impôt précisé dans le tableau officiel, c'est le montant minimum d'impôt qui est versé.

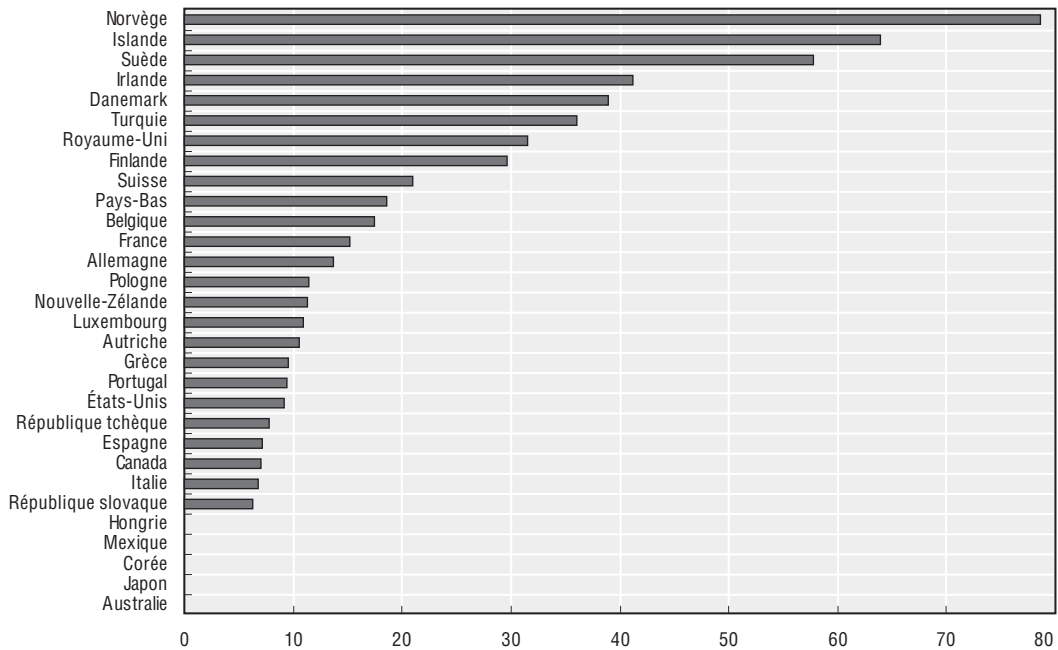
**Royaume-Uni.** Toutes les boissons dont la teneur en alcool est supérieure à 22 % sont taxées comme des spiritueux.

**États-Unis.** La moyenne pondérée des taux des droits d'accise fédéraux et de ceux des États est de 920 USD par hectolitre. Le droit d'accise fédéral est de 13.50 USD par « proof gallon ». Un « proof gallon » est un gallon américain (3.785 litres) contenant 50 % d'alcool. Il n'y a pas de TVA fédérale.

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

comparaison des taux actuellement en vigueur dans les pays de l'OCDE. En raison des fluctuations de la base d'imposition et de la combinaison de droits spécifiques et de droits *ad valorem*, il est difficile de fournir des indications précises sur les écarts de prix qui en résultent au niveau du consommateur. Ce qui apparaît toutefois clairement, c'est le phénomène déjà mentionné de concurrence fiscale entre certains pays voisins qui donne lieu à des activités de contrebande (par exemple France/Royaume-Uni et Danemark/Allemagne). Les arguments de ceux qui pensent que les forces du marché devraient conduire à un rapprochement des taux sont contredits par les autres préoccupations, par exemple de santé publique, qui ont pu être prises en compte par les pouvoirs publics pour fixer les taux d'imposition. Le graphique 4.1 indique l'amplitude de l'éventail des taux des accises applicables au vin et met en lumière les écarts entre les pays d'Europe du Nord et du Sud.

Graphique 4.1. **Droit d'accise par litre d'alcool/volume**



Source : Délégations nationales, situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## Produits pétroliers

Les huiles minérales sont généralement subdivisées en plusieurs catégories de produits en fonction de leurs caractéristiques techniques : essence avec plomb/sans plomb, carburant diesel, fuel domestique et fuel lourd. Certains pays de l'OCDE taxent d'autres produits énergétiques tels que le gaz, l'électricité et le charbon mais il n'existe aucune base d'imposition commune de l'énergie.

Le fuel domestique est imposé à un taux plus faible que le carburant diesel dans la quasi-totalité des pays de l'OCDE pour des raisons sociales bien que ces deux produits soient plus ou moins identiques. Seuls deux pays de l'OCDE, le Mexique et la Turquie, appliquent un impôt *ad valorem* sur les produits énergétiques. Les autres pays appliquent



tous un droit spécifique et aucun d'entre eux n'utilise un système combinant un élément spécifique et un élément *ad valorem*.

Une caractéristique beaucoup plus significative des accises sur les combustibles fossiles est le fait que ces impôts sont davantage utilisés que d'autres pour affecter le comportement des consommateurs. Lorsque l'essence sans plomb qui est plus respectueuse de l'environnement est apparue sur le marché, elle était plus coûteuse à produire et donc n'était pas compétitive sur le plan commercial par rapport à l'essence avec plomb. Ce handicap a été rapidement surmonté par des avantages fiscaux qui ont permis de rendre le prix à la pompe plus avantageux (voir chapitre 5). Ce régime fiscal existe dans la quasi totalité des pays de l'OCDE : dans certains d'entre eux, l'installation de systèmes antipollution tels que les pots catalytiques est devenue obligatoire sur les voitures neuves.

Le tableau 4.4 indique les taux d'imposition actuellement en vigueur pour les produits des huiles minérales dans les pays de l'OCDE et illustre à nouveau les écarts importants qui existent dans ce domaine. Les différences de prix qui en résultent sont examinées de plus près au chapitre 5.

## Produits du tabac

Ils constituent la dernière des trois catégories traditionnelles de produits soumis aux accises. Comme les boissons alcoolisées et les huiles minérales, les produits du tabac se divisent en quatre sous-catégories : cigarettes, cigares, tabac à rouler et tabac pour la pipe. Pour les boissons alcoolisées, le critère objectif utilisé pour l'application des accises est le titre alcoométrique ; pour les huiles minérales c'est quelquefois la valeur énergétique. Qu'en est-il du tabac : existe-t-il une différence de valeur pour le fumeur entre la fumée d'une cigarette et celle d'un cigare ? Ou faut-il mesurer la teneur en nicotine ou en goudrons pour tenir compte des effets sur la santé ?

Apparemment pour des raisons de santé publique, la plupart des pays opèrent une différenciation fiscale entre les cigarettes et les autres produits du tabac qui a pour effet de rendre les premières plus coûteuses. Toutefois, si une telle mesure s'est avérée efficace dans le cas de l'essence (sans plomb et avec plomb), les fumeurs ne considèrent pas les cigares et les autres produits du tabac comme des produits de remplacement des cigarettes : de ce fait l'élasticité-prix par rapport à la demande est beaucoup plus faible dans ce domaine (élasticité proche de zéro).

Rares sont les pays qui perçoivent les accises sur les boissons alcoolisées et les huiles minérales uniquement sur une base *ad valorem* alors que cette méthode reste assez largement utilisée pour les produits du tabac en particulier dans les pays membres de l'Union européenne. La majorité des pays utilise une combinaison d'éléments spécifiques et *ad valorem* pour calculer les accises dues sur les produits du tabac. Cette solution non seulement permet d'opérer une compensation entre produits bon marché et produits chers (de même que pour les produits alcoolisés) mais constitue aussi un moyen d'assurer une neutralité entre les pays à faibles coûts de production et ceux à coûts de production élevés. Les pays ayant de faibles coûts de production auront tendance à combiner un faible élément spécifique avec un élément *ad valorem* important tandis que les pays à coûts de production élevés compensent ce handicap en choisissant un élément spécifique élevé et un élément *ad valorem* faible.

Le tableau 4.5 indique les taux des accises sur les produits du tabac actuellement en vigueur dans les pays de l'OCDE. Comme dans le cas des boissons alcoolisées, les écarts de prix évidents contribuent à entretenir un courant régulier d'activités de « contrebande ».

Tableau 4.4. Impôts sur les huiles minérales (par 1 000 litres de produit à 15 °C)

Essence avec plomb			Essence sans plomb			Carburant diesel			Fioul à usage industriel <sup>1</sup>			Fioul à usage domestique			
Accise		TVA	Accise		TVA	Accise		TVA	Accise		TVA	Accise		TVA	
Monnaie nationale	USD	En pourcentage	Monnaie nationale	USD	En pourcentage	Monnaie nationale	USD	En pourcentage	Monnaie nationale	USD	En pourcentage	Monnaie nationale	USD	En pourcentage	
Australie*	Voir note		10.00	381.43	214.17	10.00	381.43	214.17	10.00	Voir note		10.00	75.57	42.43	10.00
Autriche	479.00	503.00	20.00	407.00	427.39	20.00	282.00	296.13	20.00	282.00	296.13	20.00	69.00	72.46	20.00
Belgique*	551.81	579.46	21.00	493.56	518.28	21.00	290.04	304.57	21.00	18.59	19.52	21.00	5.00	5.25	21.00
Canada	110.00	69.97	7 ou 15	100.00	63.61	7 ou 15	40.00	25.44	7 ou 15	40.00	25.44	7 ou 15	0.00	0.00	7 ou 15
Rép. tchèque*	10 840.00	361.19	22.00	10 840.00	361.19	22.00	8 150.00	271.56	22.00	8 150.00	271.56	22/5	0.00	0.00	22.00
Danemark*	4 651.00	657.74	25.00	4 006.00	566.53	25.00	2 734.00	386.64	25.00	2 087.00	295.14	25.00	2 087.00	295.14	25.00
Finlande*	669.40	702.94	22.00	619.70	650.75	22.00	342.40	359.55	22.00	67.10	70.46	22.00	67.10	70.46	22.00
France*	-		-	589.20	618.72	19.60	391.90	411.53	19.60	566.00	594.36	19.60	566.00	594.36	19.60
Allemagne*	721.00	757.12	16.00	654.50	687.29	16.00	470.40	493.97	16.00	470.40	493.97	16.00	61.35	64.42	16.00
Grèce*	337.00	353.88	18.00	296.00	310.83	18.00	245.00	257.27	18.00	245.00	257.27	18.00	245.00	257.27	18.00
Hongrie	111 800.00	498.52	25.00	103 500.00	461.51	25.00	85 000.00	379.02	25.00	85 000.00	379.02	25.00	85 000.00	379.02	25.00
Islande*	40 930.00	506.71	24.50	39 100.00	484.06	24.50	0.00	0.00	24.50	0.00	0.00	24.50	0.00	0.00	14.00
Irlande*	511.72	537.36	21.00	401.36	421.47	21.00	326.73	343.10	21.00	47.36	49.73	21.00	47.36	49.73	12.50
Italie*	541.84	568.99	20.00	541.84	568.99	20.00	403.21	423.41	20.00	61.75	64.84	20.00	128.61	135.05	20.00
Japon	55 840.00	470.28	5.00	55 840.00	470.28	5.00	34 140.00	287.53	5.00	2 040.00	17.18	5.00	2 040.00	17.18	5.00
Corée*	743 930.00	627.65	10.00	743 930.00	627.65	10.00	391 760.00	330.53	10.00	391 760.00	330.53	10.00	177 100.00	149.42	10.00
Luxembourg	424.14	445.39	15.00	381.08	400.17	12.00	252.83	265.50	15.00	18.59	19.52	15.00	5.00	5.25	12.00
Mexique*	69.06 %		15.00	70.94 %		15.00	55.63 %		15.00	62.63 %		15.00	-		-
Pays-Bas*	703.67	738.92	19.00	616.48	647.37	19.00	337.25	354.15	19.00	46.56	48.89	19.00	46.56	48.89	19.00
Nlle-Zélande*	Voir note			362.00	189.71		0.00	0.00		0.00	0.00		0.00	0.00	
Norvège*	5 470.00	789.92	24.00	4 640.00	670.06	24.00	3 330.00	480.89	24.00	500.00	72.21	24.00	898.00	129.68	24.00
Pologne*	1 672.00	435.56	22.00	1 498.00	390.23	22.00	Voir note		22.00	Voir note		22.00	195.00	50.80	22.00
Portugal*	548.68	576.17	19.00	522.60	548.78	19.00	308.29	323.74	19.00	308.29	323.74	19.00	89.65	94.14	12.00
Rép. slovaque*	14 500.00	367.29	20.00	12 400.00	314.09	20.00	11 800.00	298.89	20.00	-	-	-	-	-	-
Espagne*	404.79	425.07	16.00	371.69	390.31	16.00	264.99	278.27	16.00	78.71	82.66	16.00	78.71	82.66	16.00
Suède*	5 400.00	622.30	25.00	4 710.00	542.78	25.00	3 178.00	366.23	25.00	3 178.00	366.23	25.00	2 894.00	333.50	25.00
Suisse*				731.20	529.55	7.60	758.70	549.47	7.60	172.80	125.15	7.60	3.00	2.17	7.60
Turquie	818 000 000.00	507.16	18.00	848 000 000.00	525.76	18.00	606 942 000.00	376.30	18.00	256 544 000.00	159.06	18.00	256 544 000.00	159.06	18.00
Royaume-Uni*	562.00	905.61	17.50	471.00	758.97	17.50	471.00	758.97	17.50	42.20	68.00	17.50	42.20	68.00	17.50
États-Unis*	112.80	112.80	-	112.80	112.80	-	127.86	127.86	-	0.00	0.00	-	0.00	0.00	-

Tableau 4.4. **Impôts sur les huiles minérales (par 1 000 litres de produit à 15 °C) (suite)**

1. **Usage industriel du carburant diesel.** Carburant diesel destiné aux moteurs fixes, aux usines et aux machines en construction, au génie civil, aux travaux publics et aux véhicules utilisés en dehors du réseau routier public.
- Australie.** L'essence avec plomb a été remplacée par l'essence au substitut de plomb qui est classée pour l'application des droits d'accise dans la même catégorie que l'essence sans plomb. Le dispositif de subventions (crédits) à l'énergie (« Energy Grants Scheme ») offre des déductions de droits d'accise sous forme du versement d'une subvention au titre du carburant diesel utilisé en dehors du réseau routier et sur ce réseau. L'objectif d'ensemble du dispositif est de supprimer l'incidence de l'imposition du carburant sur les moyens de production. Ce dispositif accorde une exonération totale au carburant diesel (et aux carburants « similaires ») utilisé dans un nombre limité d'activités en dehors du réseau routier (y compris la production primaire, l'exploitation minière, les transports ferroviaires et maritimes, les hôpitaux, les maisons de retraite et la production d'électricité dans les hôtels et restaurants/points de vente au détail) et une exonération partielle pour le carburant diesel utilisé par des véhicules routiers dont le poids brut est supérieur à 4.5 tonnes.
- Belgique.** L'accise de 5 EUR pour le fioul domestique est en fait une redevance. Par ailleurs, l'essence sans plomb est soumise à une contribution sur l'énergie de 13.6341 EUR ; le fioul domestique est soumis à une contribution sur l'énergie de 8.4284 EUR par 1 000 litres.
- République tchèque.** En ce qui concerne le carburant diesel à usage industriel le secteur de l'agriculture bénéficie d'un remboursement de 60 %. Pour l'usage industriel du biodiesel, le taux de TVA est de 5 %. Le mélange essence-alcool ou l'éthyle-tercier-butyle-éther à 15 % est soumis aux mêmes taxes que l'essence. Les carburants et lubrifiants utilisés pour le transport aérien sont exonérés de droits d'accise
- Danemark.** Les taux s'appliquent à l'essence fournie par des stations-service où un dispositif de récupération des vapeurs d'essence a été installé en vue de leur réutilisation. Si ce dispositif n'est pas utilisé le supplément de taxe est de 3 ores par litre. Les taux incluent une taxe sur le dioxyde de carbone de 26.8 ores par litre. Il existe des taux réduits pour l'énergie utilisée dans des processus à forte intensité d'énergie. Le taux applicable au carburant diesel concerne le carburant à faible teneur en soufre (maximum 0.005 %). Diesel léger : 2 913 DKK. Diesel normal : 3 012 DKK.
- Finlande.** Pour les produits respectueux de l'environnement, les taux sont les suivants : essence avec plomb 660.5 EUR essence sans plomb 580.8 EUR et carburant diesel 315.9 EUR Il est perçu une redevance pour la constitution d'un stock stratégique de 6.80 EUR pour l'essence et de 3.50 EUR pour le carburant diesel et le fioul domestique.
- France.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000, l'essence avec plomb n'est plus commercialisée. L'essence avec des additifs de remplacement est soumise à une taxe de 668.10 USD par 1 000 litres.
- Allemagne.** Carburant diesel pour moteurs fixes : 61.36 EUR/TVA à 16%.
- Grèce.** 1) Essence sans plomb : indice d'octane < = 96.5. Droit d'accise : 296 EUR/indice d'octane > = 96.5. Droit d'accise 316 EUR 2) Une période d'hiver est fixée chaque année en Grèce (du 1<sup>er</sup> novembre environ au mois d'avril de l'année suivante). Le taux normal du droit pour la période d'hiver est de 123 EUR Au cours de la période d'hiver du 14 octobre 2002 au 25 avril 2003 un taux réduit de 18 EUR a été appliqué.
- Islande.** Le droit d'accise sur l'essence est de 40 930 ISK (essence avec plomb) et de 39 100 ISK (essence sans plomb) par 1 000 litres.
- Irlande.** Un droit d'accise majoré de 453.58 EUR par 1 000 litres s'applique à l'essence super sans plomb.
- Italie.** L'accise indiquée pour le carburant diesel à usage industriel ne concerne que celui utilisé pour les moteurs fixes, pour le génie civil et les travaux publics ; elle ne concerne pas celui utilisé dans les usines et les machines en construction ni pour les véhicules circulant en dehors du réseau routier public. En ce qui concerne le fioul domestique, le montant indiqué se réfère aux combustibles indiqués ayant une teneur en soufre supérieure à 1 %. Le droit d'accise pour le fioul domestique est de 403.21 EUR par 1 000 litres. Le droit d'accise sur l'essence a été porté à 558.64 EUR par 1 000 litres à compter du 29 décembre 2003.
- Corée.** Les montants ci-dessus incluent la taxe d'enseignement (15 % du montant de l'accise).
- Mexique.** Tous les droits sont calculés sur une base *ad valorem* et varient chaque mois en fonction de l'évolution des prix internationaux du pétrole
- Pays-Bas.** Un taux réduit de TVA de 6 % est appliqué aux livraisons d'essence et de mazout destinés à l'horticulture. En dehors des droits d'accise sur les huiles minérales et dans le cadre de la loi sur les écotaxes, les Pays-Bas disposent de deux taxes sur l'énergie basées sur un contenu de 50 % en énergie/une teneur de 50 % en CO<sub>2</sub>. La taxe sur les combustibles existe sous une forme ou sous une autre depuis 1988 à un taux assez faible et couvre les combustibles fossiles. La taxe réglementaire sur l'énergie créée en 1996 s'applique à l'énergie non destinée au transport : la base d'imposition est limitée à 1 000 000 de m<sup>3</sup> de gaz naturel et 10 000 000 de kWh d'électricité par an. Par ailleurs, certains produits pétroliers subissent une taxe pour financer la constitution d'un stock stratégique de pétrole.
- Nouvelle-Zélande.** L'essence avec plomb n'est ni produite ni importée en Nouvelle-Zélande.
- Norvège.** Les taux de la taxe sur l'essence indiqués incluent une taxe sur le CO<sub>2</sub> de 750 NOK par 1 000 litres. Le taux de la taxe sur le carburant diesel consiste en une taxe sur l'huile minérale utilisée comme carburant (variable selon la teneur en soufre : de 0.000 à 0.005 pour cent 2 830 NOK par 1 000 litres ; au-delà de 0.005 pour cent 3 170 NOK par 1 000 litres (c'est le premier chiffre qui est utilisé dans le tableau) et en une taxe sur le CO<sub>2</sub> de 500 NOK par 1 000 litres. Le taux d'imposition du carburant diesel à usage industriel indiqué comporte une taxe sur le CO<sub>2</sub> de 500 NOK par 1 000 litres. Le taux applicable au fioul à usage domestique comporte une taxe sur le CO<sub>2</sub> de 500 NOK par 1 000 litres. En outre, il existe une taxe sur le SO<sub>2</sub> de 70 NOK par 1 000 litres et par 0.25 pour cent de teneur en soufre pour les carburants ayant une teneur en soufre de 0.05 pour cent ou plus.

Tableau 4.4. **Impôts sur les huiles minérales (par 1 000 litres de produit à 15 °C) (suite)**

**Pologne.** Le taux varie en fonction de la teneur en soufre : 1 129 PLN ; de 0.005 % à 0.035% (teneur en soufre) 1 051 PLN par 1 000 litres ; jusqu'à 0.005 % inclus – 1 003 PLN.

**Portugal.** Données au 4 avril 2000. La catégorie « fioul domestique » existe au Portugal depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2003. Les taux varient au cours de l'année en fonction de l'évolution des prix internationaux du pétrole brut dans une fourchette fixée par la loi. Il existe au Portugal un carburant diesel utilisé dans l'agriculture taxé au taux de 76.04 EUR par 1 000 litres et à la TVA au taux de 12 %.

**République slovaque.** Le taux réduit applicable au carburant diesel faisant l'objet d'un régime fiscal spécifique, utilisé dans la production agricole, les transports ferroviaires, le chauffage et les moteurs fixes est de 4 100 SKK par 1 000 litres.

**Espagne.** Pour l'essence sans plomb d'un indice d'octane supérieur à 97 le taux est de 402.92 EUR par 1 000 litres.

**Suède.** L'essence sans plomb et le carburant diesel sont divisés en plusieurs catégories selon des critères environnementaux. Deux taux sont prévus pour l'essence sans plomb : 4 710 et 4 740 SEK La taxe sur les carburants diesel utilisés dans les véhicules à moteur de toutes catégories comporte trois taux : 3 178, 3 417 et 3 730 SEK.

**Suisse.** À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2000, l'essence avec plomb n'est plus commercialisée.

**Royaume-Uni.** Le taux de TVA est de 5 % pour les usages domestiques (ou les fournitures de moins de 2 300 litres). Le marché du Royaume-Uni est composé essentiellement d'essence à teneur en soufre ultra-faible (« ultra-low sulphur petrol ») et de carburant diesel à teneur en soufre ultra-faible (« ultra low sulphur diesel ») ; par conséquent les taux concernant ces carburants sont indiqués au lieu de ceux qui concernent l'essence sans plomb et le carburant diesel conventionnel.

**États-Unis.** Le taux moyen pondéré des impôts fédéraux et des impôts des États était en 2003 de 0.427 USD par gallon d'essence (avec et sans plomb) et de 0.484 USD pour le carburant diesel. Le taux fédéral applicable à l'essence (avec et sans plomb) était de 0.184 USD par gallon en 2003. 1 gallon des États-Unis est égal à 3.785 litres. Le taux fédéral applicable au carburant diesel était de 0.244 USD par gallon en 2003. Le « Gasohol » (mélange d'essence et d'alcool) est soumis à une taxe comprise entre 0.130 et 0.15436 USD par gallon en 2003 selon la teneur en alcool. Il n'existe pas de TVA fédérale.

Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Tableau 4.5. Impôts sur le tabac

Cigarettes				Cigares <sup>2</sup>				Taxe sur le tabac à rouler pour cigarettes				
Accise spécifique par 1 000		Accise <i>ad valorem</i>	TVA	Accise spécifique par 1 000		Accise <i>ad valorem</i>	TVA	Accise spécifique par 1 000 grammes		Accise <i>ad valorem</i>	TVA	
Monnaie nationale	USD	(% du PVD) <sup>1</sup>	%	Monnaie nationale	USD	(% du PVD) <sup>1</sup>	%	Monnaie nationale	USD	(% du PVD) <sup>1</sup>	%	
Australie*	215.24	120.86	0.00	10.00	Voir note		0.00	10.00	269.05	151.07	0.00	10.00
Autriche*	21.38	22.45	42.00	20.00	0.00	0.00	13.00	20.00	0.00	0.00	47.00	20.00
Belgique	19.86	20.86	45.84	21.00	0.00	0.00	5.00	21.00	0.00	0.00	37.55	21.00
Canada*	79.25	50.41	n.d.	7 ou 15	14.78	9.41	Voir note		54.00	34.35	n.d.	7 ou 15
Rép. tchèque	360.00	12.00	0.00	22.00	360.00	12.00	5.00	22.00	440.00	14.66	5.00	22.00
Danemark*	606.80	85.81	21.22	25.00	198.00	28.00	10.00	25.00	452.50	63.99	0.00	25.00
Finlande*	15.13	15.89	50.00	22.00	0.00	0.00	22.00	22.00	3.62	3.80	50.00	22.00
France	7.50	7.88	55.19	19.60	0.00	0.00	20.00	19.60	0.00	0.00	51.69	19.60
Allemagne	61.70	64.79	24.23	16.00	13.00	13.65	1.00	16.00	21.40	22.47	18.32	16.00
Grèce	4.55	4.77	53.86	18.00	0.00	0.00	26.00	18.00	0.00	0.00	59.00	18.00
Hongrie	4 200.00	18.73	18.00	25.00	0.00	0.00	25.00	25.00	0.00	0.00	32.00	25.00
Islande	7 274.00	90.05	47.31	24.50	5 200.00	64.38	44.56	24.50	5 200.00	64.38	44.56	24.50
Irlande	124.94	131.20	18.46	21.00	185.70	195.00	0.00	21.00	156.70	164.55	0.00	21.00
Italie	0.00	0.00	58.00	20.00	0.00	0.00	23.00	20.00	0.00	0.00	54.00	20.00
Japon*	7 072.00	59.56	0.00	5.00	7 072.00	59.56	0.00	5.00	7 072.00	59.56	0.00	5.00
Corée*	38 250.00	32.27	0.00	10.00	78 000.00	65.81	0.00	10.00	27 300.00	23.03	0.00	10.00
Luxembourg	11.89	12.49	45.84	12.00	0.00	0.00	5.00	12.00	0.00	0.00	31.50	12.00
Mexique*	0.00	0.00	80 ou 107	15.00	0.00	0.00	20.90	15.00	0.00	0.00	20.90	15.00
Pays-Bas	53.27	55.94	20.51	19.00	0.00	0.00	5.00	19.00	21.96	23.06	13.69	19.00
Nlle-Zélande*	263.41	138.05	0.00	12.50	Voir note		0.00	12.50	329.27	172.56	0.00	12.50
Norvège	1 740.00	251.27	0.00	24.00	1 740.00	251.27	0.00	24.00	1 200.00	173.29	0.00	24.00
Pologne	52.00	13.55	25.00	22.00	123.00	32.04	–	22.00	0.00	0.00	60.00	22.00
Portugal*	42.60	44.73	23.00	19.00	0.00	0.00	12.00	19.00	0.00	0.00	36.00	19.00
République slovaque*	950.00	24.06	–	20.00	950.00	24.06	–	20.00	1 000.00	25.33	–	20.00
Espagne	3.00	3.15	54.00	16.00	0.00	0.00	12.50	16.00	0.00	0.00	37.50	16.00
Suède	200.00	23.05	39.20	25.00	560.00	64.53	0.00	25.00	630.00	72.60	0.00	25.00
Suisse*	72.00	52.14	53.75	7.60	2.60/12.10	1.88/8.76	0.00	7.60	1.50/9.00	1.09/6.52	0.00	7.60
Turquie*	1 250 000.00	0.78	55.30	18.00	0.00	0.00	55.30	18.00	0.00	0.00	55.30	18.00
Royaume-Uni	94.24	151.86	22.00	17.50	137.26	221.18	0.00	17.50	98.66	158.98	0.00	17.50
États-Unis*	Voir note				Voir note				Voir note			

Tableau 4.5. **Impôts sur le tabac (suite)**

1. **PVD = Prix de vente au détail.**
  2. **Cigares.** Le Canada, le Danemark et le Japon taxent les cigares par 1 000 pièces et non au poids. Au Canada et au Danemark, un cigare est supposé peser 3 grammes et au Japon 1 gramme.
  - Australie.** Le taux indiqué est applicable aux cigares et aux cigarettes dont la teneur en tabac par pièce n'excède pas 0.8 g. Lorsque la teneur en tabac excède ce montant, le taux du droit d'accise est de 269.05 AUD par kg. Le tabac à priser est imposé au taux de 2.19 AUD par kg.
  - Autriche.** Le droit d'accise applicable aux cigares est de 13 % du prix de vente au détail et d'au moins 32.7 EUR pour 1 000 pièces.
  - Canada.** Un taux supplémentaire du droit d'accise pour les cigares est applicable soit au taux de 65 CAD par 1 000 soit de 65 % *ad valorem* sur la base du prix de vente pour les cigares fabriqués au Canada, et sur la base de leur valeur imposable pour les cigares importés, selon la formule qui donne le taux d'imposition le plus élevé. Les provinces appliquent également leurs propres impôts aux produits du tabac. Pour les cigarettes, ceux-ci s'échelonnent entre 103 et 210 CAD par 1 000. Pour le tabac à rouler, l'impôt s'échelonne entre 46.80 et 200 CAD par kg. Certaines provinces appliquent également une taxe *ad valorem*.
  - Danemark.** Le droit d'accise applicable aux autres tabacs à fumer est de 402.5 DKK pour 1 000 g pour le tabac épais. À compter du 1<sup>er</sup> octobre 2003, le droit d'accise spécifique est de 489.2 DKK par 1 000 cigarettes et de 21.22 % du prix de vente au détail.
  - Finlande.** Le papier à cigarettes est frappé d'une accise *ad valorem* de 60 % du PVD.
  - Japon.** La taxe comprend un élément national, un élément préfectoral et un élément municipal. La taxe sur les cigares est de 7 072 yen pour 1 000 pièces (même taxe que pour les cigarettes).
  - Corée.** Les chiffres ci-dessus incluent l'accise local et la taxe d'enseignement (50 % du montant du droit d'accise local).
  - Mexique.** Les taux sont de 80 et 107 %. Le taux réduit s'applique aux cigarettes les moins chères sans filtre et en tabac brun.
  - Nouvelle-Zélande.** Le taux indiqué pour les cigarettes est celui applicable à 1 000 pièces dont le contenu en tabac n'excède pas 0.8 kg. Les cigarettes dont le contenu en tabac excède 0.8 kg pour 1 000 sont imposées comme les cigares. Les droits d'accise applicables aux cigares sont de 329.27 NZD par 1 000 g de contenu en tabac.
  - Portugal.** L'accise sur les cigarettes est réduite à 6.10 EUR et 35 % pour les petits producteurs des Açores et de Madère.
  - République slovaque.** Le droit d'accise sur les autres tabacs est de 880 SKK par 1 000 g et le droit d'accise sur le tabac à priser et à mâcher est de 880 SKK par 1 000 g.
  - Suisse.** « Accise spécifique par 1 000 cigares » : la taxe varie entre un maximum et un minimum selon le prix de vente au détail à la pièce et le poids moyen par 1 000 pièces. « Accise spécifique par 1 000 g de tabac à rouler pour cigarettes » : l'impôt varie entre un montant maximum et un montant minimum selon le prix de vente au détail.
  - Turquie.** Le chiffre indiqué pour l'accise spécifique par 1 000 cigarettes concerne les cigarettes dont le prix de vente au détail est inférieur ou égal à 1 600 000 TRL. Pour les cigarettes dont le prix de vente au détail est compris entre 1 600 001 et 3 050 000 TRL, l'accise spécifique par millier est de 2 500 000 TRL ou 1.55 USD. Pour les cigarettes dont le prix de vente au détail est de 3 050 001 TRL et plus, l'accise spécifique est de 4 000 000 TRL ou 2.48 USD par 1 000.
  - États-Unis.** Les taxes varient beaucoup d'un État à l'autre. La moyenne pondérée des taxes fédérales et des taxes des États sur un paquet de cigarettes était de 0.87 USD en 2002. On a estimé que les paiements effectués en vertu du Master Settlement Agreement de 1998 entre les fabricants de tabac et les différents États entraînaient une majoration de prix de 0.45 USD par paquet. En 2003, les taux des droits d'accise fédéraux spécifiques sur le tabac étaient les suivants : 19.50 USD par millier pour les cigarettes de petit module (pas plus de 3 livres par 1 000) ; 40.95 USD par 1 000 pour les cigarettes de grand module ; 1.828 USD par 1 000 pour les petits cigares dont le poids n'excède pas 3 livres par 1 000 ; les gros cigares sont soumis à un impôt de 20.719 % du prix à la production plafonné à 48.75 USD par 1 000 ; le papier à cigarettes est soumis à une taxe de 0.0122 USD par 50 feuilles, le tabac à priser est soumis à une taxe de 0.585 USD par livre ; le tabac à chiquer à une taxe de 0.195 USD par livre ; le tabac pour la pipe et le tabac à rouler à une taxe de 1.0969 USD par livre. Il n'existe pas de TVA fédérale.
- Source : Délégations nationales ; situation au 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## Chapitre 5

# Les impôts sur les véhicules

## Principes

La fiscalité des véhicules dans son sens le plus large fournit un bon exemple d'utilisation de l'ensemble de la panoplie des impôts sur la consommation. Les impôts perçus sur les véhicules automobiles peuvent être divisés en deux grandes catégories : les impôts sur l'acquisition ou l'immatriculation du véhicule et les impôts liés à son utilisation.

Les impôts sur l'acquisition du véhicule peuvent comprendre le paiement de la TVA (tableau 5.1) ou d'un droit d'accise ou d'autres taxes liées à l'immatriculation d'un véhicule (tableau 5.2). Ces impôts sont très variables d'un pays à l'autre. Pour ce qui est de la TVA, elle est normalement calculée sur le prix de vente au détail, droits d'accises compris. En ce qui concerne les véhicules d'occasion, la TVA peut être calculée sur la totalité du prix de vente ou seulement sur la marge entre le prix d'achat et le prix de vente.

Les impôts sur l'usage du véhicule comprennent les impôts récurrents grevant le droit de circuler sur la voie publique (aussi appelés droits sur la propriété), généralement perçus sous la forme d'une taxe annuelle, et les impôts grevant l'utilisation du véhicule, comprenant les taxes sur les carburants ainsi que des péages routiers et autoroutiers. Le tableau 4.4 (voir chapitre 4) donne un aperçu des impôts sur les carburants qui sont les principaux impôts concernant l'usage des véhicules à moteur.

De plus, un grand nombre de ces prélèvements sont inclus dans l'assiette de la TVA ou de l'impôt sur les ventes, qui est perçu sur la valeur finale taxes comprises. Par ailleurs, la TVA ou l'impôt sur les ventes s'applique également aux coûts généraux d'entretien et de fonctionnement du véhicule.

Les impôts récurrents sur la propriété des véhicules automobiles peuvent également revêtir plusieurs formes. Les principaux éléments utilisés pour évaluer ces impôts sont le poids, l'usage et le type du véhicule, le type de carburant et la cylindrée du véhicule, bien que d'autres critères spécifiques peuvent également être utilisés.

En fonction des circonstances, les véhicules à moteur peuvent être imposés soit dans le pays où ils sont immatriculés soit dans le pays où ils sont utilisés. Les taxes sur l'acquisition et les impôts récurrents sur la propriété sont perçus dans le pays où le véhicule est immatriculé et les taxes sur les carburants et les péages routiers dans celui où le véhicule est utilisé. Une entreprise de transport résidant dans un pays où les taxes à l'immatriculation et/ou à la circulation sont élevées peut être handicapée sur le plan commercial si elle doit payer, dans les autres pays où ses véhicules circulent, des taxes sur les carburants et des péages routiers élevés, alors que les impôts sur la propriété y sont faibles. Le problème est de trouver un équilibre entre ces deux facteurs.

Toutefois, contrairement à celles affectant les autres produits, les différences entre pays en matière d'imposition des véhicules ne donnent pas lieu généralement à des pratiques de contrebande : les véhicules automobiles doivent en effet être enregistrés dans le pays où ils sont principalement utilisés au moyen d'un seul numéro d'immatriculation. Même au sein du marché intégré que constitue l'Union européenne, il n'y a eu aucune harmonisation ni même un rapprochement des taxes ou des taux d'imposition concernant



Tableau 5.1. TVA sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur

	Vente ou importation* <sup>1</sup>	Immatriculation	Limitations de la déduction de l'impôt versé en amont	Exemptions	Taux réduits	Régimes préférentiels pour les véhicules faiblement polluants
Australie	Oui	Non	Oui <sup>1</sup>	Oui <sup>2</sup>	Non	Non
Autriche	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non
Belgique	Oui	Non	Oui <sup>3</sup>	Non <sup>4</sup>	Non	Non
Canada	Oui	Non <sup>5</sup>	Oui <sup>6</sup>	Non <sup>7</sup>	Non	Non
République tchèque	Non	Non	Non	Non	Non	Non
Danemark	Oui	Non	Non	Oui	Non	Non
Finlande	Oui	Non	Oui <sup>8</sup>	Non	Non	Non
France	Oui	Non	Oui <sup>9</sup>	Non	Non	Non
Allemagne	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Grèce	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non
Hongrie <sup>10</sup>	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non
Islande	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Irlande	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Italie	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Japon	Oui	Non	Non	Oui <sup>11</sup>	Non	Non
Corée	Oui	Non	Oui <sup>12</sup>	Non	Non	Non
Luxembourg	Oui	Non	Non	Oui	Non	Non
Mexique	Oui	Non	Non	Non	Oui <sup>13</sup>	Non
Pays-Bas	Oui	Non	Oui <sup>14</sup>	Non	Non	Non
Nouvelle-Zélande	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
Norvège	Oui	Non	Oui	Non <sup>15</sup>	Non	Oui <sup>15</sup>
Pologne	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Portugal	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
République slovaque	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Espagne	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non
Suède	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non
Suisse <sup>16</sup>	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non
Turquie	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non
Royaume-Uni	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non
États-Unis	Non	Non	Non	Non	Non	Non

\* Vente ou importation : dans le cadre de l'Union européenne, la plupart des produits sont assujettis à la TVA dans le pays où ils sont achetés par des particuliers (ou par des entreprises ou des entités juridiques qui ne peuvent être immatriculées au titre de la TVA). Toutefois, pour un véhicule, un bateau ou un aéronef neufs, la TVA sera due dans l'État membre de destination (d'immatriculation).

1. Des limitations peuvent s'appliquer aux achats de véhicules d'occasion auprès d'entités non immatriculées.
2. Les automobiles destinées à être utilisées par des personnes handicapées peuvent être achetées en franchise de TPS (ce qui signifie que ces achats sont imposés au taux zéro).
3. Le droit à une déduction au titre de la TVA versée pour l'achat de voitures particulières ou pour les dépenses afférentes à ces voitures (y compris celles qui sont également utilisées pour le transport de marchandises) ne peut être supérieur à 50 %.
4. Cependant, les voitures destinées aux handicaps sont imposées au taux zéro.
5. Les personnes qui acquièrent des véhicules à moteur auprès de personnes immatriculées à la TPS/THV dans une province non participante ou en dehors du Canada sont tenues de payer la part revenant à la province (8 %) de la taxe harmonisée sur les ventes lorsque le véhicule est immatriculé dans une province participante.
6. En général, le montant du crédit d'impôt sur les achats qui peut être réclamé est fondé sur le pourcentage d'utilisation dans des activités commerciales (dans certains cas, si l'utilisation est inférieure ou égale à 50 %, il n'existe pas de crédit d'impôt au titre des achats). Toutefois, dans le cas d'une personne physique ou d'une société de personnes, le montant du crédit d'impôt sur les achats est généralement fondé sur l'abattement au titre du coût du capital (ACC) réclamé en vue de l'imposition du revenu.
7. Lorsque la vente d'un véhicule par un particulier n'a pas lieu dans le cadre d'une activité commerciale, elle n'est pas soumise à la TPS/THV.
8. La législation finlandaise concernant la TVA ne permet pas les déductions lorsque l'acquisition concerne une voiture particulière. Cependant, la restriction du droit à déduction ne s'applique pas aux véhicules acquis pour être vendus, loués ou utilisés à des fins commerciales pour le transport de voyageurs ou par des auto-écoles ni aux automobiles acquises exclusivement pour un objet qui donne droit à déduction. La restriction du droit à déduction s'applique également aux produits et services liés à l'automobile et à son utilisation.

Tableau 5.1. **TVA sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur** (suite)

9. La TVA n'est pas déductible lors de l'acquisition de véhicules particuliers polyvalents ou au titre de tout autre service connexe, si ces véhicules sont utilisés comme actifs fixes ou, si ce n'est pas le cas, ne sont pas destinés à la revente. Toutefois, cette exclusion ne s'applique pas aux cas suivants :
  - véhicules acquis par des sociétés publiques de transport et utilisés exclusivement pour le transport de voyageurs ;
  - véhicules routiers permettant de transporter plus de huit voyageurs, conducteur non compris, et utilisés par les sociétés pour transporter leur personnel en liaison avec ses activités professionnelles ;
  - véhicules loués, sous réserve que la location soit assujettie à la TVA ;
  - véhicules utilisés exclusivement pour la formation des conducteurs.
10. Dans le cas de nouveaux moyens de transport, la TVA (plus la taxe d'enregistrement à compter du 1<sup>er</sup> février 2004) est versée lors de l'immatriculation.
11. Les véhicules destinés aux handicapés physiques sont exemptés d'impôt.
12. L'utilisation d'un véhicule de petites dimensions en dehors des activités professionnelles limite la possibilité de déduction de la taxe versée en amont.
13. Dans la région frontalière, un taux réduit de TVA de 10 % est applicable aussi bien aux entreprises qu'aux particuliers.
14. En cas d'utilisation privée.
15. Les ventes de véhicules utilisant exclusivement l'électricité pour leur propulsion sont imposées au taux zéro.
16. La TVA est prélevée en raison de l'utilisation qui est faite : par exemple sur le carburant, le pétrole et les réparations, y compris les pièces détachées. Limitations à la déduction de la taxe versée en amont : utilisation à des fins personnelles ou à des fins ne faisant pas l'objet d'une imposition. Exemptions de TVA : transport de personnes malades, blessées ou handicapées dans des véhicules spécialement équipés à cette fin.

Tableau 5.2. **Droit d'accise sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur**

	Vente	Immatriculation	Exemptions	Taux réduits	Régimes préférentiels pour les véhicules faiblement polluants
Australie	Oui <sup>1</sup>	Non	Oui <sup>2</sup>	Non	Non
Autriche	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Belgique	Non	Non	n.d.	n.d.	n.d.
Canada	Oui <sup>3</sup>	Non	Oui <sup>4</sup>	Non	Non
République tchèque	Non	Non	Non	Non	Non
Danemark	Non	Oui	Oui	Oui	Oui
Finlande	Non	Oui	Oui	Oui	Non
France	Non	Oui <sup>5</sup>	Oui <sup>6</sup>	Oui <sup>7</sup>	Oui <sup>8</sup>
Allemagne	Non	Non	Oui	Non	Oui
Grèce	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Hongrie	Non	Non	Non	Non	Non
Islande	Oui	Non	Oui	Non	Non
Irlande	Non	Oui	Oui	Non	Oui
Italie	Non	Non	Non	Non	Non
Japon	Oui	Non	Oui	Oui	Oui
Corée	Oui	Non	Oui <sup>9</sup>	Non	Non
Luxembourg	Non	Non	Oui	Non	Non
Mexique	Oui	Non	Oui	Non	Non
Pays-Bas	Non	Non	Non	Non	Non
Nouvelle-Zélande	Non	Non	Non	Non	Non
Norvège	Non <sup>10</sup>	Oui	Oui	Oui	Oui
Pologne	Oui <sup>11</sup>				
Portugal	Non	Oui <sup>12</sup>	Oui	Non	Non
République slovaque	Non	Non	Non	Non	Non
Espagne	Non	Oui	Oui	Oui	Non
Suède	Non	Non	Non	Oui	Non
Suisse	Oui <sup>13</sup>	Oui <sup>14</sup>	Oui <sup>15</sup>	Oui <sup>16</sup>	Oui <sup>17</sup>
Turquie	Oui <sup>18</sup>	Non	Oui	Non	Non
Royaume-Uni	Non	Non	Oui	Oui	Oui
États-Unis	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui

1. Une taxe sur les voitures de luxe est appliquée à la vente de voitures particulières neuves (conçues pour transporter un poids inférieur à deux tonnes et moins de neuf passagers et de toutes les limousines quelle que soit leur capacité) ; son taux est de 25 pour cent de la valeur du véhicule excédant 57 009 AUD.
2. Des exemptions s'appliquent aux véhicules de secours, aux véhicules conçus pour le transport de handicapés et aux véhicules commerciaux non destinés au transport de voyageurs.
3. Droits d'accise prélevés sur les dispositifs de climatisation d'automobiles et les voitures lourds.
4. Les diplomates et les militaires étrangers sont exonérés.
5. Taxe sur les certificats d'immatriculation.
6. Véhicules neufs des concessionnaires et agents de marque affectés à la démonstration.
7. Véhicules utilitaires d'un PTAC supérieur à 3.5 tonnes.
8. Dans certaines conditions pour les véhicules qui fonctionnent au moyen de l'énergie électrique, du gaz naturel, du GPL.
9. Il existe des exemptions de droits d'accise pour les handicapés.
10. Cependant, une taxe spéciale de re-immatriculation s'applique pour la vente de voitures sur le marché intérieur.
11. Les taux des droits d'accise sont les suivants : a) ventes de voitures particulières effectuées avant leur première immatriculation : 12 % pour les voitures particulières d'une cylindrée supérieure à 2 000 cm<sup>3</sup> ; 3 % pour les autres ; b) importations de voitures particulières effectuées dans un délai de deux ans après leur production : 13.6 % pour les voitures particulières d'une cylindrée de plus de 2 000 cm<sup>3</sup> ; 3.1 % pour les autres (la différence de niveau des taux des droits d'accise entre les voitures produites dans le cadre national et les voitures importées résulte uniquement de la différence de base d'imposition adoptée à des fins de calcul des droits d'accise). Dans le cas de la vente et de l'importation de voitures particulières effectuée plus de deux années civiles après leur date de fabrication, les taux des droits d'accise sont calculés en fonction d'une formule. Des taux majorés de droits d'accise s'appliquent aux voitures particulières anciennes, qu'elles soient importées ou qu'elles aient été vendues dans le pays avant leur première immatriculation. (Un nouveau dispositif de droits d'accise applicables aux voitures particulières entrera en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> mai 2004.)
12. Le « Imposto Automóvel » (Taxe sur la voiture) est un droit d'accise qui concerne la plaque d'immatriculation de voitures neufs ou d'occasion, importées ou produites au Portugal.
13. Taxes à l'importation (la Suisse ne produit pas d'automobiles).

Tableau 5.2. **Droit d'accise sur la vente et l'immatriculation de véhicules à moteur** (suite)

- 
- 14. Redevances pour les plaques d'immatriculation et les documents d'immatriculation.
  - 15. Personnes handicapées.
  - 16. Agriculteurs et sylviculteurs.
  - 17. Véhicules électriques.
  - 18. La taxe spéciale sur la consommation est considérée comme un droit d'accise.

les véhicules à moteur (en dehors des taux minimums des taxes sur les poids lourds fixés par l'UE et de la suppression du taux de TVA majoré). Bien que les résidents des États membres de l'UE aient la possibilité d'acheter un véhicule dans n'importe quel pays de l'Union, le véhicule doit être immatriculé dans le pays de résidence de l'acheteur et les impôts correspondants sont, en principe, perçus par ce pays.

### Relations avec d'autres domaines de l'action gouvernementale

Bien que les impôts sur les véhicules automobiles représentent une importante source de recettes publiques dans la plupart des pays, les considérations de politique budgétaire ne doivent pas occulter des aspects également importants relevant d'autres domaines de la politique gouvernementale tels que les transports, l'énergie et l'environnement. Des raisons de politique des transports (et de politique commerciale générale) peuvent conduire à ne pas trop imposer les poids lourds afin de stimuler l'activité commerciale. Les impôts sur les véhicules automobiles peuvent aussi être conçus pour avantager le rail aux dépens de la route ou le transport public aux dépens du transport privé. L'alourdissement de la fiscalité des véhicules automobiles peut être décidé pour des raisons de politique de l'énergie et de l'environnement afin d'influencer le comportement des consommateurs dans le but d'économiser l'énergie et de réduire la pollution.

Il est probable qu'un niveau élevé d'imposition va, en général, limiter le nombre de véhicules automobiles circulant sur les routes. Bien que cette situation semble *a priori* favorable du point de vue de l'environnement, des impôts élevés sur l'acquisition des véhicules neufs ont inévitablement pour effet d'accroître le nombre des véhicules anciens plus polluants en circulation. Pour éviter cet inconvénient, certains pays ont mis en place des systèmes de primes à court terme visant à encourager la mise à la casse des vieilles voitures et l'achat de voitures neuves.

L'un des exemples les plus connus d'utilisation d'un instrument fiscal en vue d'atteindre plusieurs objectifs est la différenciation de la fiscalité sur les carburants. Lorsque l'essence sans plomb a été introduite sur le marché, son prix à la pompe n'était pas compétitif par rapport à celui de l'essence avec plomb moins respectueuse de l'environnement (à cela s'ajoutait le fait que les voitures équipées de pots catalytiques nécessitant l'utilisation d'essence sans plomb étaient encore peu nombreuses dans beaucoup de pays). Pour résoudre ce problème, on a différencié le prélèvement fiscal opéré sur l'essence sans plomb et sur l'essence avec plomb afin de vendre la première à un prix sensiblement inférieur à la pompe et donc de la rendre plus intéressante pour le consommateur. Ceci a eu pour effet de faire disparaître du marché l'essence additionnée de plomb dans la plupart des pays de l'OCDE (en raison, d'une part, des différences de taux et, d'autre part, des réglementations).

Néanmoins, le tableau 4.4 montre que de grandes différences demeurent entre les taux d'imposition applicables dans les pays membres de l'OCDE, notamment en ce qui concerne l'essence sans plomb et le fioul léger. Les écarts entre les pays membres européens et nord-américains pour les taux applicables à l'essence et au carburant pour moteurs diesel sont considérables.

## *Chapitre 6*

# **Mondialisation des services et biens incorporels : les enjeux de l'impôt sur la consommation**

La généralisation des taxes sur la valeur ajoutée dans l'ensemble du monde a coïncidé avec une croissance rapide de la valeur des échanges internationaux de services et de biens incorporels. Depuis 1997, les exportations de services ont progressé dans les pays de l'OCDE à un rythme annuel moyen de 3.3 pour cent tandis que les importations de services progressaient de 4.1 pour cent par an. Les biens restent le principal poste des échanges internationaux des pays de l'OCDE, mais en 2002 les services ont représenté 21.9 pour cent du total des exportations et 20.5 pour cent du total des importations de biens et de services. Cette croissance a été alimentée par un certain nombre de facteurs, tels que la déréglementation, la privatisation, les nouvelles technologies et la mondialisation.

En 2003, le Groupe technique consultatif de l'OCDE sur les impôts sur la consommation (groupe qui a été constitué pour faciliter les travaux de l'OCDE sur l'imposition du commerce électronique, et qui comprend des représentants des gouvernements de pays de l'OCDE et de pays non membres ainsi que des milieux d'affaires) a publié un rapport qui attire l'attention sur un certain nombre de problèmes concernant l'application des impôts sur la consommation aux services et biens incorporels qui font l'objet d'échanges internationaux. Ce rapport a montré qu'un certain nombre de problèmes posés pour les services prestés dans le cadre du commerce électronique se posaient également pour les services faisant l'objet du commerce conventionnel. À mesure que les échanges internationaux progressent dans ce secteur, les difficultés occasionnées par ces impôts deviennent plus apparentes.

Depuis lors, l'OCDE a examiné ces questions de plus près et a constaté un certain nombre de symptômes tels que la double imposition, la double exonération involontaire, et l'effet dissuasif sur l'accès à de nouveaux marchés pour de nombreuses entreprises. Ces symptômes résultent souvent des différences de méthodes d'imposition des services, des différences d'interprétation et de définition et des incertitudes. La plupart des pays s'efforcent d'exonérer d'impôts les exportations de services tout en taxant les services importés, établissant ainsi un parallèle avec le traitement des biens. Cependant, le caractère incorporel de beaucoup de services est tel que la méthode de taxation appliquée aux biens ne peut pas toujours leur être appliquée aussi commodément.

La plupart des pays de l'OCDE cherchent à imposer la consommation de services et de biens incorporels là où elle a lieu. L'Union européenne s'efforce d'y parvenir, en général, par l'application de ses règles de taxation au lieu de prestation des services (article 9 de la 6<sup>e</sup> Directive TVA). Ces dispositions ont été rédigées en 1977 et fixent une règle de base selon laquelle le lieu où un service est presté est celui où le fournisseur est établi. Cela répond (ou peut-être serait-il plus exact de dire « répondait ») aux critères « de consommation » parce qu'en 1977 la plupart des services étaient consommés dans le pays où ils étaient fournis. Au fil des années, l'Union européenne a prévu de nombreuses exceptions à cette règle afin de se conformer au principe d'imposition « au lieu de consommation » à mesure que les échanges internationaux se développaient. La dernière de ces exceptions a été celle qui portait sur la fourniture de services électroniques, et elle est entrée en vigueur en

juillet 2003. Cette approche législative exige une définition très précise des services afin de permettre une plus grande certitude sur le plan juridique et administratif, faute de quoi la règle de base (l'imposition au lieu d'établissement du fournisseur) s'applique. Un exemple en est donné par la décision de la Cour européenne de justice dans le cas de von Hoffmann (C-145/96, *Bernd von Hoffmann v. Finanzamt Trier*). Cette affaire a porté sur une interprétation de la signification des « services [...] d'avocats [...] et autres services similaires » et sur la question de savoir si elle s'appliquait aux services d'un arbitre professionnel. Dans des conclusions que beaucoup ont jugé surprenantes, la Cour a décidé que les services d'un arbitre ne sont pas « similaires » à ceux d'un avocat et, par conséquent, les arbitres qui fournissent des services à leurs clients (aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'Union européenne) doivent appliquer la taxe sur la valeur ajoutée, alors que les arbitres extérieurs à l'Union européenne peuvent fournir des services en franchise d'impôt à leurs clients européens.

Un autre inconvénient de l'approche de l'Union européenne pourrait être le manque inhérent de flexibilité pour répondre aux évolutions du marché. Au cours des dernières années, l'Union européenne a dû prendre à deux reprises des mesures pour protéger ses propres secteurs, en premier lieu le secteur des télécommunications en 1997 et en second lieu le secteur du commerce électronique en 2003. Cependant, dans ces deux cas, les gouvernements des pays de l'Union européenne ont perdu d'importantes recettes fiscales avant que les modifications aient pu être mises en œuvre. Beaucoup d'entreprises de l'Union européenne ont subi de fortes distorsions de concurrence, dans la mesure où elles ont dû appliquer la TVA sur leurs ventes intérieures là où les fournisseurs des pays non membres de l'Union européenne pouvaient fournir les mêmes consommateurs hors TVA. Dans le cas du commerce électronique, les entreprises américaines, et en particulier les fournisseurs de services Internet, continuent à bénéficier de l'avantage d'avoir été les premiers sur le marché, même si elles doivent maintenant facturer la TVA. En effet, même si leurs clients doivent désormais payer la taxe, combien d'entre eux sont prêts à changer de fournisseurs, ce qui amène parfois à modifier des adresses électroniques établies depuis longtemps ?

D'autres pays de l'OCDE, en particulier ceux qui ont adopté une taxe sur la valeur ajoutée au cours des quinze dernières années, ont adopté une approche différente en ce que, tout simplement, ils imposent un service s'il est utilisé dans leur pays. Cela signifie dans la plupart des cas qu'il n'y a pas à définir le service, comme en droit européen, avec toute la précision nécessaire, mais qu'il faut définir la « consommation ». On peut le faire en utilisant des critères auxiliaires tels que l'établissement ou la résidence (parfois décrite comme liée à la « propriété immobilière ») ou l'exécution de la prestation matérielle. Ainsi, bien que cette approche soit sensiblement différente, elle s'efforce d'aboutir aux mêmes résultats que dans les États membres de l'Union européenne. Par conséquent, si un arbitre établi en Australie fournit des services à un client établi en Nouvelle-Zélande, la question de l'imposition dépendra de la définition qui a été donnée de la consommation, plutôt que d'une définition précise du service fourni. Dans ce cas, comme c'est le client néo-zélandais qui reçoit le verdict de l'arbitre, il est probable que les deux pays considèreraient ce service comme « consommé » en Nouvelle-Zélande. Ainsi, aucune taxe ne serait due en Australie mais bien en Nouvelle-Zélande.

Pour tous les pays qui appliquent des taxes sur la valeur ajoutée, le traitement des « services de gestion » pose de plus en plus de problèmes. En général, il s'agit d'un dispositif utilisé par des entreprises associées afin de s'assurer qu'une société filiale se voit

refacturer les frais généraux exposés par la société holding. Cela permet de faire en sorte que les bénéfices de la filiale ne soient pas artificiellement élevés du fait qu'un grand nombre de ces frais généraux sont absorbés par la société holding. Cependant, les « services de gestion » peuvent aussi être utilisés comme un moyen de transférer des bénéfices d'un pays à l'autre, éventuellement pour des motifs tenant à l'impôt sur le revenu. À mesure que la mondialisation se poursuit, il s'agit d'une question essentielle aussi bien pour les administrations fiscales que pour les entreprises internationales. Dans l'Union européenne, la définition de « services de gestion » pour déterminer le lieu de la prestation peut être particulièrement difficile et doit probablement se faire au cas par cas. De même, pour les pays qui déterminent le lieu d'imposition sur la base de la « consommation » ou de la « prestation » il peut être tout aussi difficile de déterminer le lieu où sont rendus les « services de gestion ».

Il est évident que les risques de dysfonctionnement sont très élevés. Si les pays interprètent différemment une définition d'un service, où s'ils définissent différemment « la consommation » ou « la prestation » la symétrie entre les importations soumises à l'impôt et les exportations exonérées risque d'être compromise. Il en résulte soit une double imposition soit une double exonération. Dans de nombreux cas, même si l'on n'aboutit pas, en définitive, à un tel résultat, du fait des incertitudes liées à cette situation les entreprises sont souvent obligées de demander des explications à leurs conseillers fiscaux ou aux autorités fiscales compétentes avant d'entreprendre certaines opérations. En fait elles peuvent même être découragées de développer de nouveaux marchés précisément du fait des incertitudes qui pèsent sur l'impôt sur la consommation.

D'autres problèmes sont dus à l'absence d'accords au niveau international sur les méthodes de remboursement des taxes sur la valeur ajoutée aux entreprises non résidentes. Un petit nombre de pays de l'OCDE permettent aux entreprises non résidentes de s'assujettir même en l'absence d'opérations taxables. Cela permet aux sociétés qui sont imposées sur leurs dépenses dans ce pays de récupérer l'impôt sous réserve des garanties nécessaires pour préserver les autorités fiscales de la fraude. D'autres pays autorisent parfois les entreprises non résidentes à présenter des demandes spécifiques, toujours sous réserve de garanties contre la fraude. Cependant, si certains pays autorisent des remboursements à des non-résidents de tout pays, d'autres ne sont prêts à accorder des remboursements que si l'entreprise réside dans un pays qui effectue les remboursements sur une base de réciprocité.

Dans le traitement de ces questions, l'OCDE reconnaît qu'il ne peut exister un système « harmonisé » qui soit appliqué par tous les pays. L'importance de la souveraineté en matière fiscale est telle qu'une telle approche ne serait ni judicieuse, ni commode à appliquer. Toutefois, l'OCDE estime qu'un accord de ses pays membres est nécessaire sur certains principes de base pour l'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels et que ces principes devraient contribuer à servir de base à l'établissement d'une position commune. Dans la mise au point de ces principes, il pourrait être utile de tenir compte de certaines caractéristiques fondamentales des taxes sur la valeur ajoutée. En premier lieu, il s'agit d'impôts sur la consommation. Les entreprises jouent le rôle de collecteurs d'impôts (non rémunérés) tout au long de la chaîne commerciale. L'objectif recherché est que, lorsqu'elles fournissent des biens et des services imposables, elles soient en mesure d'exercer leurs activités sans que l'impôt ne constitue pour elles un coût en soi. Il existe bien entendu certaines exceptions à cette règle, essentiellement dans le secteur exempté dans lequel les services d'assurance et les



services financiers font l'objet d'un traitement différent. Cependant, pour la plupart des entreprises, les taxes sur la valeur ajoutée ne doivent pas constituer un coût fiscal.

Le fait qu'une transaction ne doit être imposée qu'une seule fois constitue une règle de base. Par conséquent, si un bien ou service traverse les frontières, un seul pays doit être en mesure de percevoir l'impôt sur la transaction en question. La poursuite de cet objectif risque inévitablement de donner lieu à des difficultés et les entreprises pourraient se trouver prises entre deux pays, dont chacun est décidé à prélever l'impôt en application de sa propre réglementation. Il est clair qu'une telle situation n'est pas acceptable car elle ne se produirait pas sur un marché national et il doit donc en être de même au niveau international. L'OCDE pourrait être en mesure de proposer une sorte de modèle d'accord entre les pays sur les moyens de résoudre ces questions et pourrait étudier les mesures à prendre dans le cadre des dispositifs de règlement des différends. À plus long terme, de tels accords pourraient également être nécessaires en ce qui concerne la livraison de biens lorsque ceux-ci font intervenir des opérations plus complexes que de simples importations et exportations.

L'OCDE travaillera dans ce domaine au cours de la période 2004-2006. Ses travaux seront essentiels compte tenu de la généralisation des taxes sur la valeur ajoutée et de la progression des échanges internationaux de services et de biens incorporels. Dans la mesure où les échanges entre les régions du monde continuent à progresser, les problèmes actuels ne disparaîtront pas et risquent même de s'aggraver. Actuellement il y a trop d'incertitudes et trop de cas de double imposition et de double exonération involontaire. Tout cela se traduit par l'application d'un frein au développement des échanges et à la croissance économique générale. Si les réponses ne sont pas faciles à donner, l'enjeu est de réduire le plus possible ces obstacles et ces incertitudes.

## *Chapitre 7*

# **Services financiers – nouvelles approches d'un problème permanent**

L'application des taxes sur la valeur ajoutée au secteur des services financiers soulève des problèmes depuis longtemps. Les taxes sur la valeur ajoutée s'appliquent à la plupart des fournitures de biens et de services alors que la fourniture de moyens de paiement (billets de banque et instruments négociables) est rarement classée dans l'une de ces deux catégories. En outre, des problèmes se posent quant à l'estimation de leur valeur. Dans le cas de la fourniture « normale » de biens et de services, il existe en général une base claire sur laquelle l'impôt peut s'appliquer. Par contre les difficultés liées à la classification des services financiers et à l'estimation de leur valeur rendent cette application beaucoup plus difficile. Par exemple, comment mesurer la valeur d'une police d'assurance-vie ? Faut-il se référer aux primes payables au cours de la durée de la police ou à la valeur finale de la police ? Les intérêts applicables aux produits vendus à crédit doivent-ils être soumis à l'impôt, rendant ainsi les achats à crédit encore plus coûteux ? Les intérêts perçus sur leurs dépôts par des particuliers doivent-ils être soumis à l'impôt ? En fait, les intérêts peuvent-ils même être considérés comme une prestation de services aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée ?

Des études ont été effectuées aussi bien par des universitaires que par les administrations au fil des années mais à ce jour elles ne se sont guère écartées de la « solution » initiale au problème, qui consiste à accorder l'exemption à un grand nombre de services de ce type (dans certains pays de l'OCDE cette approche est désignée sous le nom d'« imposition des intrants »). Cependant, ces exonérations sapent le principe essentiel de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée à savoir qu'il s'agit d'un impôt sur la consommation à la charge des consommateurs et non à la charge des entreprises. Les entreprises doivent collecter l'impôt pour le compte des consommateurs aux différents stades de la chaîne de production mais cet impôt ne doit pas représenter un coût à la charge des entreprises.

L'exemption des banques et autres organismes financiers dans la chaîne des transactions signifie que des montants importants de taxes en amont, perçues sur les biens et services acquis par ces entreprises, sont en fait irrécupérables pour elles. Par conséquent, cette « TVA rémanente » se répercute sur les prix facturés aux clients et elle se répercute ensuite en cascade tout au long de la chaîne des transactions. Cela a pour effet d'augmenter le taux effectif de l'impôt sur les biens et services payés par les consommateurs. En fait, certains pays, notamment ceux qui ont des secteurs financiers importants, assurent une bonne partie de leurs recettes grâce au régime d'exemption qui empêche le remboursement de la TVA sur les achats. Au Royaume-Uni d'après une estimation, [McCormick K. (2003), dans *Cahiers de droit fiscal international – Consumption Taxation and Financial Services, Volume LXXXVIIIb*, Association fiscale internationale, Rotterdam, p. 757-780] la part de TVA irrécupérable à la charge des seuls secteurs de la banque et des assurances représentait l'équivalent d'environ 4.5 milliards d'euros, soit environ 4.7 pour cent des recettes nettes de cet impôt.

L'exemption fait également obstacle à la sous-traitance de certaines activités. Les entreprises recourent de plus en plus à l'acquisition de services qui étaient précédemment fournis en interne, ce qui leur permet de se concentrer sur leurs métiers de base. Pour le secteur des services financiers, les taxes sur la valeur ajoutée sont devenues un coût réel, dans la mesure où tout fournisseur de ces services doit normalement ajouter l'impôt au prix des services fournis, alors qu'en cas de fourniture du service en interne il n'existe pas de coût lié à la taxe sur la valeur ajoutée. Du fait de l'impossibilité de récupérer cet impôt, l'exemption, et l'impossibilité qui en résulte de déduire tous les impôts appliqués aux intrants, peuvent très bien avoir pour effet d'atténuer, voire d'annuler la réduction des coûts que la sous-traitance permet souvent d'obtenir.

Non seulement la méthode d'exemption pose des problèmes de politique fiscale mais elle entraîne aussi des coûts de discipline fiscale et des coûts administratifs pour le secteur des services financiers et pour les administrations fiscales. En effet, la plupart des fournisseurs de services financiers ont malgré tout une partie de leurs prestations qui sont imposables, notamment les services financiers exportés qui bénéficient généralement d'une exemption avec droit à déduction (que l'on désigne plus souvent sous le nom « d'imposition à taux zéro ») ou certains services fournis sur le marché national qui n'entrent pas dans la catégorie exemptée. De ce fait, ils bénéficient d'un droit à déduction d'une certaine partie de leurs taxes en amont, ce qui aboutit souvent à l'adoption de méthodologies complexes pour maximiser le taux de droit à déduction. Les moyens les plus simples d'y parvenir sont les suivants :

- interdire la déduction de la taxe sur les intrants qui sont directement imputables à la fourniture de services exemptés ;
- autoriser la déduction intégrale de la taxe qui a frappé les intrants directement imputables aux prestations de services imposables ; et
- autoriser la déduction partielle de la taxe sur les intrants qui ne peuvent être directement imputables ni à des services exemptés ni à des services imposables.

D'autres méthodologies plus élaborées sont souvent adoptées mais elles aboutissent toutes à des calculs complexes et souvent à des différends entre les administrations et les contribuables. Elles peuvent aussi encourager une planification fiscale abusive visant à maximiser la part de la taxe qui est récupérée.

## Les nouvelles approches

Ces dernières années, on a pu constater que les pays commencent à repenser le traitement applicable à ce secteur. L'Australie, lorsqu'elle a adopté sa taxe sur les produits et services en juillet 2000, a reconnu l'effet dissuasif qu'exerce l'exemption sur la sous-traitance et elle a instauré un dispositif de crédit d'impôt réduit sur les intrants (« Reduced Input Tax Credit scheme »). Ce dispositif autorise un pourcentage fixe de déduction (actuellement 75 pour cent) au titre de la taxe sur les intrants appliquée aux activités qui sont le plus souvent sous-traitées. Si ce dispositif ne met pas fin au problème posé par la contradiction avec le principe de base de la taxe sur la valeur ajoutée (qui consiste à faire peser la charge fiscale sur les consommateurs plutôt que sur les entreprises) il contribue à réduire l'effet dissuasif sur les activités de sous-traitance. Cependant, malgré cette facilité, des difficultés subsistent quant à l'imputation de la taxe sur les intrants à des services spécifiques et quant à la détermination d'un taux de déduction de la taxe sur les intrants qui ne peuvent être imputés à aucun service en particulier. Les coûts de discipline fiscale

sont souvent très élevés, bien que l'on puisse soutenir que le secteur en question préfère sans doute supporter ces coûts plus élevés lorsqu'ils sont compensés par une déduction plus importante de la taxe sur les intrants.

En 2003, la Commission européenne a indiqué qu'elle avait l'intention de réexaminer les dispositions de la 6<sup>e</sup> Directive TVA en ce qui concerne les services financiers. La 6<sup>e</sup> Directive régit la plupart des modalités d'application de la TVA au sein de l'Union européenne et l'article 13 comprend les règles d'application de la TVA aux services financiers, y compris les définitions des éléments qui sont exemptés. Ces règles ont été adoptées en 1977 et le secteur a connu des transformations spectaculaires au cours des années qui ont suivi. Les nouveaux instruments financiers et les transactions transfrontalières ont modifié l'aspect et la nature de ces services et de ce fait, les tribunaux, y compris la Cour européenne de justice, ont souvent été saisis d'affaires portant sur l'interprétation des définitions de l'article 13. Cependant, le réexamen de la Commission ne devrait en principe pas déboucher sur des propositions de changements importants par rapport au principe fondamental d'exemption des services financiers, et devrait plutôt se limiter à une mise à jour des définitions des services exemptés.

Ce problème de définitions est devenu d'autant plus vital que les banques et les autres prestataires de services financiers ont recouru de plus en plus ces dernières années à la sous-traitance pour leurs activités *back office*. Dans ce cas, un service sous-traité reste-t-il couvert par l'exemption dans la mesure où il correspond toujours à la définition de celle-ci ou bien est-il suffisamment éloigné des services financiers en tant que tels qu'il ne peut plus être qualifié de service exempté ? Ce point a été abordé par la Cour européenne de justice dans l'affaire *Sparekassernes Datacenter* (C-2/95) dans laquelle la Cour a jugé que les transactions sont exemptées en fonction de la nature des services fournis et non en fonction de la personne qui les a fournis ou à laquelle ils sont fournis. Dans ce cas, la Cour a estimé que les services en question restaient suffisamment liés aux transferts de fonds et que, par conséquent, il était possible de maintenir leur régime d'exemption. Cependant, ce ne sera pas toujours le cas et l'application de la taxe à une activité sous-traitée pourrait dissuader les entreprises de services financiers de chercher à réaliser les économies qu'elles pourraient normalement attendre de la sous-traitance. Au sein de l'Union européenne, le développement des structures bancaires transfrontalières a donné lieu à des tensions supplémentaires dans ce domaine.

La Nouvelle-Zélande a pris des mesures plus radicales avec les modifications qu'elle a récemment apporté au traitement des services financiers. Dit simplement, elle a adopté une loi appliquant un taux zéro (c'est-à-dire une exemption assortie d'un droit à déduction) aux services financiers lorsque ceux-ci sont fournis à un client dont 75 pour cent au moins de la production est imposable. Par conséquent, une banque qui fournit des services financiers à une entreprise manufacturière ou à un détaillant dont les produits sont imposables peut déduire la taxe en amont sur ces services. Cela se traduit par un taux global de déduction de la taxe en amont sensiblement plus élevé. Toutefois, une banque qui fournit des services financiers à une autre entreprise de services financiers exemptée ou à un consommateur, ne pourrait toujours pas déduire la taxe en amont (sauf dans la mesure où elle pouvait le faire en vertu de la réglementation ancienne).

Bien qu'il s'agisse d'un pas important dans la suppression du problème de la « rémanence » de la taxe qui remet en cause le principe de neutralité, cette mesure se traduira inévitablement par un coût budgétaire important pour le gouvernement néo-zélandais. Il est

intéressant de noter qu'elle a été adoptée au moment où la Nouvelle-Zélande adoptait également des dispositions visant à appliquer une autoliquidation aux services importés, de manière à assurer une situation équitable. Pour de nombreux pays (y compris le Royaume-Uni qui, comme on l'a noté ci-dessus, perçoit des recettes de TVA importantes en empêchant la déduction de la taxe sur les intrants du secteur), les effets budgétaires d'une telle mesure seraient tels qu'un ajustement à la hausse des taux d'imposition serait probablement nécessaire pour compenser la perte de recettes fiscales.

En dehors de l'OCDE, il est intéressant de noter que l'Afrique du Sud, qui a instauré une TVA sur le modèle de l'Union européenne en 1991, a réexaminé le traitement des services financiers quelques années plus tard et a appliqué en conséquence la TVA au taux normal à une série de services facturés sur la base de commissions explicites, qui étaient précédemment exemptées. Cela a amené les prestataires de services financiers à s'orienter davantage vers la fourniture de services rémunérés par des commissions, dans la mesure où la plupart de leurs clients sont des entreprises imposables ayant la possibilité de déduire la totalité de la taxe en amont. Ainsi, le secteur des services financiers augmente son taux de droit à déduction par l'application de méthodes d'exemption partielle. Autre exemple concernant les non-membres, Singapour a appliqué une association des méthodes australienne et néo-zélandaise en autorisant les prestataires de services financiers à considérer la fourniture de services exemptés comme imposable lorsqu'elle s'adresse à des personnes imposables. Ces autorités continuent à appliquer des dispositifs simplifiés pour déterminer la part déductible de la taxe en amont.

D'autres solutions au problème ont été envisagées. Au cours des années 90, une série de rapports établis pour la Commission européenne par Ernst & Young ont élaboré et proposé pour la TVA une version tronquée de la méthode d'imposition des flux de trésorerie. Pour simplifier, les flux d'entrées correspondant à des transactions financières sont considérés comme des produits et les flux de sortie sont considérés comme des intrants. Toutefois, si cette méthode est en mesure de contribuer à résoudre le problème posé par l'absence de neutralité, elle en pose d'autres, et notamment la communication aux clients d'informations sur les marges bénéficiaires de la banque. Bien que cette proposition ait montré qu'il était en principe possible d'appliquer la TVA aux services financiers, la complexité qui en aurait résulté est apparue comme un grave inconvénient. Il ne semble d'ailleurs pas que des pays de l'OCDE aient cherché à adopter des mesures législatives en ce sens. En dehors de l'OCDE, certains pays comme Israël et l'Argentine, appliquent la TVA aux intérêts bruts mais ces dispositifs ne suppriment pas toujours les problèmes de taxe en cascade et compliquent la tâche de l'administration.

Au cours des années à venir, il semble probable que les décideurs et les universitaires continueront à examiner les moyens de mieux traiter les services financiers, notamment en vue de réduire l'effet de cascade dû à la limitation de la déduction de la taxe sur les intrants. Les pays qui ont soit un taux de TVA très faible soit une économie dans laquelle les services financiers jouent un rôle relativement restreint pourraient être en mesure de mettre au point de nouvelles méthodes et de les mettre en pratique. Cependant pour les pays qui ont des taux plus élevés et des secteurs de services financiers importants, il semble que les effets de tout changement radical auraient une incidence importante sur les recettes perçues. Pour ces pays, la meilleure chose à faire serait peut-être de simplifier les dispositions régissant la déduction de la taxe sur les intrants.

## Chapitre 8

# **Réduction des pertes de recettes de TVA : il est nécessaire d'améliorer les méthodes utilisées dans de nombreux pays**

## Introduction

Au cours des dernières années, on a assisté à une progression des attaques menées contre les systèmes de taxes sur la valeur ajoutée dans de nombreux pays membres de l'OCDE et au-delà. Au sein de l'Union européenne, de vives inquiétudes ont été manifestées concernant l'incidence des pertes de recettes de TVA et les pratiques qui ont conduit à ces pertes. Plus généralement, un grand nombre de pays ont reconnu qu'ils souffraient d'attaques systémiques, aboutissant à des pertes considérables et, dans certains cas, d'une couverture médiatique hostile. Pour lutter contre cette tendance inquiétante, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a entrepris des travaux avec des pays membres pour évaluer l'importance de cette indiscipline fiscale et les mesures prises pour la combattre.

## Principaux abus constatés

Les rapports des pays sur les abus qu'ils ont constaté font apparaître des comportements d'indiscipline fiscale très variés qui sont notamment les suivants : 1) les dispositifs de fraude faisant intervenir des sociétés éphémères (parfois qualifiés de fraude « carrousel ») ; 2) immatriculation ou identité fausse/frauduleuse/usurpée d'entités afin de réclamer des remboursements au titre d'achats fictifs, souvent accompagnées par la suite de la disparition de l'entité (sociétés dites « phénix ») ; 3) omissions dans les déclarations et/ou sous-évaluations/fausses factures ; 4) vente-rachat rapide d'automobiles qui font l'objet d'une série de transactions destinées à générer des bénéfices résultant non pas de leur vente mais des remboursements et déductions de TVA, ou du non-versement d'impôts, et qui font souvent intervenir des automobiles inexistantes et des exportations/ventes fictives ; 5) divers exemples concernant de fausses exportations en vue de réclamer le bénéfice de crédits d'impôt au titre des intrants ; 6) vente-rachat rapide d'actifs, forme généralisée de la vente-rachat rapide d'automobiles faisant souvent intervenir des produits tels que des machines lourdes, des téléphones cellulaires ou des puces informatiques ; 7) abus fondés sur un arbitrage entre les méthodes de comptabilisation sur la base des décaissements/encaissements ou en droits constatés et sur les différences dans les périodes de présentation des demandes ; 8) dispositifs artificiels de planification fiscale/d'évasion fiscale ; et 9) simple absence d'enregistrement, de déclaration et de paiements des dettes fiscales.

## Estimations du montant total des pertes de recettes de TVA

Il est difficile d'estimer le montant total des pertes de recettes dues au non-respect des obligations en matière de TVA dans les pays membres pour diverses raisons (par exemple des lacunes dans l'estimation au niveau national des dépenses soumises à la TVA, les difficultés liées à l'estimation de l'incidence des exemptions et des seuils et des considérations de temps). Des enquêtes effectuées dans les différents pays de l'OCDE ont montré qu'une seule administration fiscale – la direction des douanes et des droits indirects (« Customs and Excise ») du Royaume-Uni – appliquait une stratégie systématique et



transparente pour l'évaluation des pertes totales de recettes de TVA dans le cadre de son « approche stratégique » de la gestion de la discipline fiscale. Pour 2002-2003, la direction des douanes a conclu que près de 15,7 pour cent de la base théorique de la TVA pour le Royaume-Uni n'avaient pas été recouverts. En 2004, la direction des douanes a fait état d'une amélioration de la discipline fiscale, grâce à une réduction des cas de fraude par l'utilisation d'entreprises éphémères qui ont été détectés et à des recouvrements de recettes sensiblement supérieurs aux prévisions budgétaires. (Les documents exposant l'approche stratégique de la direction des douanes et droits indirects du Royaume-Uni, y compris sa stratégie d'évaluation, sont disponibles sur son site Internet [www.treasury.gov.uk](http://www.treasury.gov.uk).)

Pour d'autres pays, des rapports de la Commission européenne mentionnent diverses estimations de pertes de recettes subies au cours des différents trimestres. Un rapport de 2000 a noté que la Cour des comptes européenne avait estimé (pour 1997) le manque à gagner total à 70 milliards d'euros (ce qui représente un taux d'infraction d'environ 17,5 pour cent) ; un rapport de 2004 a noté que certains pays ont estimé ces pertes à un montant « atteignant jusqu'à 10 pour cent des recettes nettes de TVA ». Bien qu'il soit impossible de donner des chiffres précis, tout montre que ce que l'on appelle le déficit de TVA excède très probablement 10 pour cent dans de nombreux pays de l'Union européenne, ce qui représente une perte annuelle importante de recettes publiques. Bien qu'aucune administration fiscale ne soit en mesure d'assurer un respect total des lois, et de ce fait le recouvrement de la totalité des recettes fiscales, il est évident qu'un pourcentage d'infractions supérieur à 10 pour cent représente un niveau d'indiscipline fiscale préoccupant. Pour d'autres pays de l'OCDE, les déperditions de recettes ne semblent pas constituer un problème de la même ampleur, des rapports « officieux » l'évaluant à un niveau qui ne dépasserait pas 4 à 6 pour cent du montant total estimé de la base de TVA.

## Mesures correctrices pour réduire l'incidence des déperditions de recettes

Sur la base des rapports reçus, les pays membres de l'OCDE ont adopté toute une gamme de mesures visant à faire face aux problèmes posés par les pertes de recettes de TVA. Les principales mesures identifiées sont les suivantes :

### **Politique fiscale**

- L'instauration de mesures législatives visant à instaurer une responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt à l'intérieur de la chaîne des transactions pour des produits déterminés tels que les ordinateurs et les téléphones mobiles.
- L'instauration de la procédure d'autoliquidation dans le secteur de la construction.

### **Administration de l'impôt**

- Renforcement considérable des procédures d'immatriculation à la TVA (il est plus facile de détecter la fraude que d'y remédier) en vue de détecter et de décourager les immatriculations frauduleuses.
- Détection et vérification plus rapides des immatriculations/demandes de remboursement suspectes, par l'emploi d'agents de vérification spécialisés (avant la finalisation des demandes).

- Ciblage très précoce des nouvelles entreprises en vue d'interventions d'information/de service aux contribuables afin de mettre ceux-ci sur la voie de la discipline fiscale dès le début du cycle de vie de leur entreprise.
- Renforcement des liens avec des tiers afin d'optimiser l'utilisation des informations disponibles pour vérifier le respect de leurs obligations fiscales par les contribuables.
- Affectation d'agents spécialisés dans la lutte contre la criminalité en matière de fraude à la TVA.
- Recoupements/liens automatiques entre les données et registres concernant l'impôt sur le revenu et ceux concernant la TVA afin de détecter les infractions.
- Efforts pour améliorer la qualité des livres et documents comptables des entreprises.
- Nouveaux régimes de transmission d'informations.
- Renforcement des pénalités et sanctions.
- Affectation de ressources supplémentaires au renforcement des mesures prises pour faire appliquer la législation fiscale dans ce domaine.

### **Coopération internationale**

- Amélioration du partage de renseignements entre les différents groupes de pays (par exemple l'Union européenne) y compris par l'instauration de vérifications transfrontalières.
- Introduction de l'Échange électronique sécurisé de renseignements sur les schémas de fraude fiscale (SECTIS) dans le cadre de l'OCDE en vue d'échanger des renseignements sur l'évolution des différents profils de fraude et d'évasion fiscales.

Comme on l'a noté ci-dessus, le Royaume-Uni dispose d'une méthode bien connue, transparente et systématique d'identification, d'évaluation et de traitement des risques d'indiscipline fiscale en matière de TVA. Outre les efforts en vue d'estimer l'importance des pertes de recettes dans leur ensemble et par principales catégories, cette approche stratégique prévoit également toute une gamme de mesures relevant de la politique fiscale, de l'administration de l'impôt et de la coopération. Mise en œuvre au cours des dernières années, cette approche stratégique a fait apparaître des résultats vers le milieu de l'année 2004 puisqu'on a enregistré des augmentations (supérieures aux prévisions budgétaires) des recettes fiscales totales et des réductions de l'incidence des principales catégories de fraude fiscale. Cette approche stratégique est appliquée dans un certain nombre d'autres pays à des degrés d'intensité variables.

## **La nécessité de renforcer la gestion d'ensemble des risques d'indiscipline fiscale**

Si l'on peut s'attendre à ce que les mesures utilisées pour lutter contre les infractions en matière de TVA aient des effets positifs, le problème crucial et permanent qui se pose à toutes les administrations fiscales est la nécessité d'évaluer systématiquement tous les risques d'infractions et de faire en sorte que des mesures d'ensemble soient en vigueur pour faire face à chacun des risques majeurs qui ont été identifiés. Il ne s'agit en aucune manière d'une tâche simple et directe, étant donné le grand nombre de risques auxquels il faut faire face.

À la fin de 2004, le Comité des affaires fiscales a approuvé une note d'orientation – Gestion et amélioration de la discipline fiscale – qui a pour objet de fournir une assistance

à cet égard (les notes d'orientation sont disponibles à l'adresse suivante : [www.oecd.org/ctp/taxguidanceseries](http://www.oecd.org/ctp/taxguidanceseries)). La note d'orientation contient une description par étapes d'un processus stratégique pour l'identification, l'évaluation et le traitement systématique des risques d'infractions fiscales et des activités correspondantes de suivi et d'évaluation qui sont nécessaires pour apprécier l'efficacité des stratégies mises en œuvre afin d'y remédier. Outre la description des principes de base de gestion du risque dans une optique de discipline fiscale, la note d'orientation comprend beaucoup d'exemples pratiques transmis par les autorités fiscales des pays membres afin de donner des exemples d'approches particulières et de leur incidence. Elle a été établie à partir d'un examen des pratiques suivies par les autorités fiscales nationales d'un certain nombre de pays de l'OCDE et représente d'une manière générale un consensus qui règne parmi les hauts responsables dans le domaine fiscal sur les moyens de gérer efficacement les risques d'indiscipline fiscale. Elle correspond dans l'ensemble aux modèles de gestion du risque étudiés dans les travaux concernant la gestion.

Les orientations données sur la gestion du risque d'indiscipline fiscale sont complétées par deux catalogues qui fournissent des informations précieuses obtenues des pays qui ont fait part de leurs efforts et de leurs expériences concernant diverses stratégies visant à renforcer la discipline fiscale.

S'il est vrai qu'il faut consacrer beaucoup d'efforts et de ressources pour mettre en œuvre une approche stratégique de la gestion du risque d'indiscipline fiscale, l'expérience de la direction des douanes et des droits indirects du Royaume-Uni au cours des dernières années montre qu'une approche globale et continue de la gestion du risque peut permettre d'obtenir une compensation importante en termes d'amélioration de la discipline fiscale et des recettes correspondantes.

## ANNEXE 1

### Tableau des taux de change

1<sup>er</sup> janvier, 2003

Australie	AUD	1.783
Autriche	EUR	0.953
Belgique	EUR	0.953
Canada	CAD	1.573
République tchèque	CZK	30.113
Danemark	DKK	7.076
Finlande	EUR	0.953
France	EUR	0.953
Allemagne	EUR	0.953
Grèce	EUR	0.953
Hongrie	HUF	225.030
Islande	ISK	80.891
Irlande	EUR	0.953
Italie	EUR	0.953
Japon	JPY	118.800
Corée	KRW	1 186.100
Luxembourg	EUR	0.953
Mexique	MXN	10.399
Pays-Bas	EUR	0.953
Nouvelle-Zélande	NZD	1.910
Norvège	NOK	6.928
Pologne	PLN	3.839
Portugal	EUR	0.953
République slovaque	SKK	39.577
Espagne	EUR	0.953
Suède	SEK	8.684
Suisse	CHF	1.382
Turquie	TRL	1 669 000.000
Royaume-Uni	GBP	0.621
États-Unis	USD	1.000

## ANNEXE 2

## Principes directeurs sur le commerce électronique et orientations en matière d'impôts sur la consommation

Depuis les années 90, l'effet conjugué de la mondialisation, de la déréglementation et des évolutions technologiques a profondément modifié le volume et la structure des échanges commerciaux internationaux. Ces mutations ont notamment stimulé les échanges transnationaux de services et de biens incorporels. Les clients, y compris les particuliers, ont désormais accès à une large gamme de services et de produits offerts par les entreprises situées en dehors de leur pays de résidence. Quant aux entreprises d'envergure internationale, elles peuvent se réorganiser en regroupant certaines fonctions dans un pays ou utiliser des centres de services partagés. En conséquence, les échanges internationaux de services et de biens incorporels se développent et se complexifient rapidement tout en représentant une part importante et croissante des échanges internationaux.

Cette évolution constitue un véritable défi pour l'application des impôts sur la consommation. Dès 1998, l'OCDE a réagi à cette situation et a adopté des Conditions cadres sur la fiscalité lors de la conférence d'Ottawa sur le commerce électronique. Celles-ci exposent un certain nombre de principes pour la bonne gestion de l'impôt sur la consommation dans le domaine du commerce électronique (voir chapitre 1 ci-avant).

La mise en œuvre de ces principes a fait l'objet d'un travail approfondi par la Comité des affaires fiscales en coopération avec les milieux professionnels et des économies non membres. Ces travaux ont débouché sur l'adoption, en 2001, des *Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation* (partie I ci-après).

Néanmoins, l'impact de l'évolution du commerce international en matière de services et de biens incorporels nécessite une réflexion allant au-delà des questions posées par le commerce électronique. L'interaction entre les systèmes d'impôts sur la consommation nationaux fait par conséquent l'objet d'un examen plus large, notamment dans la mesure où elle recèle davantage de risques de double imposition ou de non imposition involontaire.

Les impôts sur la consommation s'appuient sur la capacité des entreprises à assurer la juste perception et le paiement de l'impôt. Or, pour assurer un degré de respect des obligations fiscales satisfaisant, leurs obligations doivent être aussi simples et faciles à remplir que possible, tout en offrant un degré de certitude suffisant. Dès lors, les administrations doivent prendre conscience que des règles fiscales trop complexes ou manquant de clarté peuvent se traduire par un niveau de discipline fiscale réduit.

Par conséquent, le Comité des affaires fiscales a approuvé en 2003 la création des *Orientations en matière d'impôts sur la consommation* comme moyen de sensibilisation aux questions de politique et d'administration fiscales (partie II). Les premiers documents de cette série représentent donc les résultats des travaux du Comité sur le commerce électronique. Les documents suivants reflèteront la suite des travaux que le Comité consacre aux impôts sur la consommation, notamment dans le domaine de la taxation des prestations de services transfrontières et de l'administration fiscale.

Le Comité des affaires fiscales a approuvé le contenu de ces orientations, et les pays membres sont invités à les appliquer dans la mesure du possible. Aucune des dispositions qui y sont présentées n'est contraignante pour les pays membres même si, lorsqu'il existe un consensus avéré des pays membres, les administrations devraient prendre ces Orientations en considération à la lumière de leurs systèmes d'imposition en vigueur et de leurs approches législatives.

Les documents disponibles dans la série *Orientations en matière d'impôts sur la consommation* sont annexés ci-après :

- Document n° 1 : Commerce électronique – commentaire sur le lieu de consommation pour les transactions entre entreprises (présence commerciale).
- Document n° 2 : Commerce électronique – Orientations en matière d'enregistrement simplifié.
- Document n° 3 : Vérification du statut et de la juridiction du client.

Notons que la croissance du commerce international pose également des questions en matière d'administration de l'impôt que les administrations fiscales doivent prendre chaque jour davantage en compte. Les Orientations dans cette matière sont disponibles sur [www.oecd.org/ctp/taxguidanceseries](http://www.oecd.org/ctp/taxguidanceseries).

## I. Application des impôts sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels dans le contexte du commerce électronique

### A. Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation

#### Introduction

1. En 1998, les ministres de l'OCDE ont accueilli favorablement un certain nombre de conditions cadres sur la fiscalité concernant les impôts sur la consommation applicables au commerce électronique dans un contexte d'échanges transfrontières ; ces conditions étaient notamment les suivantes :

- i) Afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, les règles d'imposition de la consommation dans le cadre des échanges transfrontières doivent aboutir à l'application de l'impôt sur le territoire où la consommation a lieu.
- ii) Au regard de l'impôt sur la consommation, la livraison de produits numérisés ne devrait pas être traitée comme une livraison de biens.
- iii) Lorsque les entreprises acquièrent des services et des biens incorporels auprès d'un vendeur non résident, il y a lieu d'envisager le recours à l'autoliquidation, à l'autoévaluation ou à d'autres mécanismes équivalents.

2. Les principes directeurs ci-dessous ont pour objet de permettre l'application pratique des conditions cadres sur la fiscalité afin d'éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire, en particulier dans le cadre du commerce électronique transfrontières. Les pays membres sont invités à réexaminer leurs législations nationales existantes afin de rechercher si elles sont compatibles avec ces principes directeurs et à examiner les réformes législatives nécessaires pour aligner cette législation sur les objectifs des principes directeurs. En même temps, les pays membres devraient examiner les mesures de contrôle et d'exécution nécessaires à leur mise en œuvre.

#### Transactions entre entreprises

3. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non résidente<sup>1</sup> doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale<sup>2</sup>.

4. Dans certaines circonstances, les pays peuvent cependant utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application de l'approche visée au paragraphe 3 aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale<sup>3</sup>.

- 1. Ce terme désignera normalement un « assujetti à l'impôt » ou une entité qui est enregistrée ou tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt. Il peut aussi désigner une autre entité qui est identifiée à des fins fiscales.
- 2. La « présence commerciale » est en principe l'établissement (par exemple le siège social, un bureau principal ou une succursale de l'entreprise) du destinataire auquel la fourniture est effectuée.
- 3. Une telle approche ne devrait normalement s'appliquer que dans le contexte d'un mécanisme d'autoliquidation ou d'autoévaluation.

### **Transactions entre entreprises et consommateurs privés**

5. Le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à un destinataire privé non résident<sup>1</sup> doit être le pays dans lequel le destinataire a sa résidence habituelle<sup>2</sup>.

#### **Application<sup>3</sup>**

6. Dans le contexte des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts généraux sur la consommation, ces principes directeurs ont pour objet de définir le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels par des vendeurs/fournisseurs non résidents qui ne sont pas par ailleurs enregistrés ni tenus de s'enregistrer dans le pays de destination en vertu des dispositifs existants<sup>4, 5</sup>.

7. Ces principes s'appliquent à la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels, qui sont susceptibles d'être fournis à distance, en particulier dans le contexte du commerce électronique transfrontières.

8. Les principes directeurs ne s'appliquent donc pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules). Ils ne sont pas non plus applicables dans les cas où le lieu de consommation peut être déterminé directement, comme c'est le cas lorsqu'un service est rendu en présence physique du fournisseur et du client (par exemple dans le cas de la coiffure) ou lorsque le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier (par exemple, les services liés à des biens ou produits immobiliers particuliers). Enfin, il est admis que certains types spécifiques de services, comme par exemple certains services de télécommunications, peuvent nécessiter des approches plus spécifiques pour déterminer leur lieu de consommation<sup>6</sup>.

1. En d'autres termes, une « personne non imposable » ou une entité non enregistrée et **non** tenue de s'enregistrer et d'être redevable de l'impôt.
2. Il est admis que l'application de ce principe directeur n'aboutira pas toujours à l'imposition au lieu réel de consommation. Selon un critère « personne non imposable » du lieu de consommation, les services immatériels sont consommés au lieu où le client les utilise effectivement. Cependant, la mobilité des communications est telle que l'application d'un critère pur du lieu de consommation entraînerait pour les vendeurs de lourdes charges pour se conformer à la législation fiscale.
3. Conformément aux conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, des dispositions spécifiques, adoptées en matière de lieu d'imposition par un groupe de pays lié par un cadre juridique commun pour leurs systèmes d'impôts sur la consommation, peuvent bien entendu s'appliquer aux transactions entre ces pays.
4. Bien que ces principes directeurs ne soient pas destinés à s'appliquer aux taxes sur la valeur ajoutée ni aux taxes générales sur la consommation au niveau infranational, il y aura lieu d'examiner les problèmes qui se posent dans le cadre international en ce qui concerne ces impôts.
5. L'objectif est d'assurer la certitude et la simplicité pour les entreprises et les administrations fiscales, ainsi que la neutralité sous la forme d'un traitement fiscal équivalent pour les mêmes produits sur le même marché (c'est-à-dire d'éviter les distorsions de concurrence qui résulteraient d'une non-imposition involontaire).
6. Lorsque de telles approches spécifiques sont utilisées, le Groupe de travail reconnaît que de nouveaux travaux devraient être entrepris et qu'une coordination internationale de ces accords est nécessaire pour éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire.



## **B. Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation**

### **Introduction**

1. Trois mécanismes de recouvrement de l'impôt sont généralement utilisés dans les systèmes d'impôts sur la consommation : l'enregistrement, l'autoliquidation/autoévaluation et le recouvrement d'impôts par les autorités douanières sur l'importation de biens corporels. Dans le cadre d'un système d'enregistrement, le vendeur de biens et services s'enregistre auprès des autorités fiscales et, selon le dispositif fiscal applicable, il doit soit payer l'impôt dû sur la transaction aux administrations fiscales, soit recouvrer l'impôt dû par le client et le remettre aux administrations fiscales. Dans le cadre du système d'autoliquidation/d'autoévaluation, le client paie directement l'impôt aux administrations fiscales. La troisième approche, qui consiste à faire recouvrer l'impôt sur l'importation de biens corporels par les autorités douanières est commune à presque tous les systèmes nationaux d'impôts sur la consommation, lorsqu'il existe des frontières nationales qui sont soumises à un contrôle douanier.

2. Comme les mécanismes d'enregistrement et d'autoévaluation/autoliquidation sont actuellement utilisés dans la majorité des systèmes d'impôts sur la consommation, ils représentent un point de départ logique dans la détermination des méthodes dont l'application serait la plus appropriée dans le contexte des transactions du commerce électronique pour la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels.

3. Bien que les nouvelles technologies promettent de favoriser la mise au point de méthodes novatrices pour le recouvrement de l'impôt et, qu'en raison de la nature mondiale du commerce électronique, les méthodes fondées sur une collaboration entre les administrations fiscales soient appelées à prendre une importance croissante, les pays membres conviennent qu'à court terme les deux approches traditionnelles du recouvrement de l'impôt restent les plus prometteuses. Toutefois, les pays membres conviennent que leur application varie selon le type de transaction.

### **Méthodes recommandées**

#### *Transactions entre entreprises*

4. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises (du type mentionné dans les principes directeurs), il est recommandé d'appliquer un mécanisme d'autoévaluation ou d'autoliquidation, dans les cas où l'entreprise qui fournit les biens ou services n'est pas enregistrée et n'est pas tenue de s'enregistrer au titre de l'impôt sur la consommation dans le pays de l'entreprise destinataire, lorsque ce mécanisme est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôt sur la consommation.

5. Dans le contexte des transactions transfrontières entre entreprises portant sur des services et des biens incorporels, le mécanisme d'autoévaluation/d'autoliquidation

présente un certain nombre d'avantages majeurs. En premier lieu, il peut être rendu effectif du fait que les administrations fiscales du pays de consommation peuvent le vérifier et le faire appliquer. En second lieu, étant donné qu'il s'applique au client, la charge que la discipline fiscale fait peser sur le vendeur ou le fournisseur du service ou bien incorporel est minime. Enfin, il réduit les risques que comporte pour les recettes publiques le recouvrement de l'impôt par des vendeurs non résidents, que les clients de ce vendeur soient ou non habilités à déduire l'impôt sur les intrants ou à le récupérer dans le cadre de crédits d'impôt.

6. Les pays membres pourraient aussi envisager l'exemption de l'autoévaluation ou de l'autoliquidation de l'impôt lorsque le client bénéficierait d'un droit à récupération intégral de celui-ci sous forme de déduction ou de crédit d'impôt.

#### *Transactions entre entreprises et consommateurs*

7. La recherche d'un dispositif efficace de recouvrement de l'impôt dans le cas de transactions transfrontières entre entreprises et consommateurs portant sur des services et des biens incorporels présente des défis particuliers. Les pays membres reconnaissent que parmi les options examinées dans le cadre des débats internationaux, aucune n'est sans présenter des difficultés importantes. À moyen terme, les options fondées sur la technologie sont susceptibles de contribuer dans une large mesure à faciliter l'application des nouvelles méthodes de recouvrement de l'impôt. Les pays membres s'engagent expressément à poursuivre l'examen détaillé de ces possibilités afin de se mettre d'accord sur les meilleurs moyens de faciliter leur application et leur développement.

8. En attendant, lorsque les pays l'estiment nécessaire (par exemple à cause du risque de distorsions de concurrence ou de pertes de recettes importantes présentes ou futures), un système d'enregistrement (lorsqu'il est compatible avec la conception d'ensemble du système national d'impôts sur la consommation) devrait être envisagé pour assurer le recouvrement de l'impôt sur les transactions entre entreprises et consommateurs.

9. Lorsque les pays jugent souhaitable de mettre en œuvre un système d'enregistrement pour les vendeurs de services et de biens incorporels non-résidents, qui ne sont pas encore enregistrés et ne sont pas tenus de s'enregistrer auprès de leurs autorités fiscales, il est recommandé de tenir compte d'un certain nombre de considérations. En premier lieu, dans le souci d'assurer un recouvrement efficace et efficient de l'impôt, les pays devraient s'assurer que la charge potentielle de la discipline fiscale est réduite au minimum. Par exemple, les pays pourraient souhaiter envisager des régimes d'enregistrement comportant des obligations simplifiées en matière d'enregistrement pour les fournisseurs non-résidents (y compris les procédures électroniques d'enregistrement et de déclaration), combinées éventuellement avec des limitations de la récupération de l'impôt sur les intrants afin de réduire les risques pour les autorités fiscales. En second lieu, les pays devraient s'efforcer d'appliquer les seuils d'enregistrement d'une manière non discriminatoire. Enfin, les pays membres devraient envisager des mesures de contrôle et d'exécution appropriées pour assurer le respect des obligations fiscales et admettre dans ce contexte la nécessité d'un renforcement de la coopération administrative internationale.

## **II. Orientations en matière d'impôt sur la consommation**

## **Document 1. Commentaires sur le lieu de consommation pour les transactions entre entreprises (présence commerciale)**

### Avertissement

Les Orientations en matière d'impôts sur la consommation sont un moyen de sensibiliser davantage aux questions de politique et d'administration. S'agissant des questions de politique, les Orientations contiennent des recommandations aux gouvernements des pays membres qui visent à supprimer les différends, les distorsions et les désincitations à l'encontre du commerce international. La section sur les questions administratives a été élaborée à l'issue d'un échange d'expériences entre pays membres. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a approuvé le contenu de ces orientations, et les pays sont invités à les appliquer dans la mesure du possible. Aucune des dispositions présentées ici n'est contraignante pour les pays membres même si, lorsqu'il existe un consensus avéré entre les pays membres, les administrations devraient envisager les Orientations à la lumière de leurs systèmes d'imposition en vigueur et de leurs approches législatives.

1. L'un des principes de base des Conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité est que l'application aux transactions transfrontières de commerce électronique des règles en matière d'impôts sur la consommation devrait se traduire par une imposition dans la juridiction où a lieu la consommation.
2. Les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation en vue de l'application des impôts sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels dans le contexte du commerce électronique (Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation) énoncent deux principes directeurs pour la détermination du lieu de consommation des fournitures transfrontières de services et de biens incorporels à des entreprises destinataires non résidentes dans le cadre de transactions de commerce électronique entre entreprises. Ces deux principes directeurs sont désignés dans le présent document comme « critère principal » et « critère prépondérant ».
3. Le critère principal énonce que le lieu de consommation en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance à une entreprise destinataire non résidente doit être la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale<sup>1</sup>.
4. Le critère principal pouvant être considéré comme une variable de substitution d'un critère pur du lieu de consommation (à savoir un critère permettant d'évaluer le lieu réel de consommation), dans certains cas les pays peuvent utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation lorsque l'application de l'approche du critère principal aboutirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale<sup>2</sup>, du fait par exemple de la fourniture des services par le biais d'établissements situés dans des juridictions où l'imposition est faible ou inexistante. C'est ce que l'on désigne comme « critère prépondérant ».
5. Les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation fournissent les indications suivantes quant à leur application<sup>3</sup> :
  - a) dans le contexte des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée ou d'autres impôts généraux sur la consommation, les principes directeurs ont pour objet de définir le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de fourniture transfrontières de services et de biens incorporels ;
  - b) les principes directeurs s'appliquent à la fourniture transfrontières de services et de biens incorporels qui sont susceptibles d'être fournis à distance, en particulier dans le contexte du commerce électronique transfrontières ;
  - c) les principes directeurs ne s'appliquent pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance (par exemple, l'hébergement à l'hôtel, les transports ou la location de véhicules). Ils ne sont pas non plus applicables dans les cas

1. Paragraphe 3 des Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation.

2. Paragraphe 4 des Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation.

3. Paragraphes 6, 7 et 8 des Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation.

où le lieu de consommation peut être déterminé directement, par exemple lorsqu'un service est rendu en présence physique du fournisseur et du client (cas de la coiffure, par exemple), ou lorsque le lieu de consommation peut être déterminé d'une manière plus appropriée par référence à un critère particulier (par exemple, les services liés à des biens ou produits immobiliers particuliers). Enfin, il est admis que la détermination du lieu de consommation de certains types spécifiques de services, comme par exemple certains services de télécommunications, peut nécessiter des approches plus spécifiques.

6. L'objectif de ce document d'orientation est de fournir des commentaires en vue de renforcer, et non de modifier, les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation, en particulier dans les cas où le client dispose de plusieurs localisations.

### **Application du critère principal**

7. Les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation précisent dans la note 2 de bas de page que la présence commerciale est en principe l'établissement du destinataire auquel la fourniture est effectuée.

8. Les représentants des entreprises comme ceux des gouvernements au sein du Groupe technique consultatif sur les impôts sur la consommation ont souligné l'importance des contrats pour établir la présence commerciale à laquelle la fourniture est destinée. En examinant les contrats, les autorités fiscales, les fournisseurs et les clients seraient en mesure de retracer les transactions et de justifier le traitement accordé aux fournitures. Il semblerait raisonnable de se fonder sur les pratiques commerciales courantes telles qu'elles ressortent des contrats, comme le font généralement les administrations chargées de la TVA/TPS (par exemple, factures, conditions de paiement, utilisation des droits de propriété intellectuelle).

### **Application du critère prépondérant**

9. Comme il est souligné dans les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation, dans certains cas, lorsque l'application de la méthode du critère principal risquerait d'aboutir à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale, les pays peuvent utiliser un critère différent pour déterminer le lieu effectif de consommation. Les travaux qui ont conduit à l'élaboration des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation ont envisagé l'application d'un critère pur de consommation et il a été conclu que celle-ci impliquerait une charge trop lourde, tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales. Toutefois, dans les cas où des distorsions de concurrence ou une évasion fiscale sont susceptibles de se produire, l'application d'un critère pur de consommation est la seule solution possible. Cette application peut se faire, par exemple, lorsqu'une ou plusieurs entités destinataires ne sont pas habilitées à recouvrer la taxe en amont sur une transaction qui est réalisée par le biais d'une présence commerciale associée dans une juridiction à imposition faible ou inexistance, ce qui permet d'éviter un montant d'impôt important.

10. Lorsqu'un pays invoque le critère prépondérant, il peut choisir d'exiger une présence commerciale dans sa juridiction pour l'application de l'impôt uniquement sur la consommation qui a lieu dans cette juridiction.

11. Lorsqu'un pays invoque le critère prépondérant, le pays d'accueil de la présence commerciale qui est considérée comme destinataire de la fourniture en application du

critère principal, peut choisir d'accorder un crédit partiel sur l'impôt qui lui revient et qu'il a recouvré par application du critère principal. Ce crédit serait équivalent à la fraction de l'impôt du pays d'accueil qui est attribuable à la consommation imposée par le pays qui invoque le critère prépondérant. Les administrations fiscales qui sont amenées à appliquer le critère prépondérant devraient veiller à éviter la double imposition ou la non-imposition involontaire.

12. À titre d'exemple, considérons une entreprise située dans un pays A qui a signé un contrat pour la fourniture de produits ou de services d'un montant de 1 000 dollars, dont 30 % sont consommés dans le pays B. Le taux de l'impôt est de 10 % dans le pays A et de 20 % dans le pays B. Dans ce cas, le pays A exigerait de l'entreprise qu'elle procède à l'autoliquidation de l'impôt sur le montant total des produits ou services fournis ( $1\ 000 \$ \times 10\ %$  soit 100 \$). Si le pays B invoque le critère prépondérant, il recouvrera 60 dollars ( $1\ 000 \$ \times 30\ % \times 20\ %$ ). Le pays A peut ensuite accorder un crédit de 30 dollars, équivalent à la fraction de l'impôt du pays A recouvré en application du critère principal qui est attribuable à la consommation imposée par le pays B ( $1\ 000 \$ \times 30\ % \times 10\ %$ ). Le résultat net est que le pays A et le pays B imposent chacun le montant de la consommation qui a lieu dans leur juridiction – 70 dollars dans le pays A et 60 dollars dans le pays B.

## Conclusion

13. Les principes directeurs pour la définition du lieu de consommation ne s'appliquent pas aux services qui ne sont pas susceptibles d'être fournis directement à distance ou dont le lieu de consommation peut être facilement déterminé.

14. Lorsque le critère principal est appliqué, le lieu de consommation des services et des biens incorporels fournis dans le cadre de transactions transfrontières de commerce électronique est la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale. Les pratiques commerciales courantes telles qu'elles ressortent des conditions du contrat (par exemple factures, conditions de paiement, utilisation des droits de propriété intellectuelle) devraient normalement fournir des indications suffisantes pour aider tant les entreprises que les administrations fiscales à déterminer le lieu de consommation.

15. Les pays peuvent utiliser un critère pur de consommation pour déterminer le lieu de consommation où l'application de la méthode du critère principal conduirait à une distorsion de concurrence ou à une évasion fiscale. Lorsqu'un pays invoque ce critère, il peut choisir d'exiger une présence commerciale dans sa juridiction pour appliquer l'impôt uniquement sur la consommation qui a lieu dans cette juridiction. Toujours dans ce cas, le pays d'accueil de la présence commerciale qui est considérée comme destinataire de la fourniture en application du critère principal peut choisir d'accorder un crédit partiel de l'impôt qui lui revient et qu'il a recouvré en application du critère principal. Ce crédit serait équivalent à la fraction de l'impôt du pays d'accueil qui est attribuable à la consommation imposée par le pays invoquant le critère prépondérant.

## Document 2. Orientations en matière d'enregistrement simplifié

### Avertissement

Les Orientations en matière d'impôts sur la consommation sont un moyen de sensibiliser davantage aux questions de politique et d'administration. S'agissant des questions de politique, les Orientations contiennent des recommandations aux gouvernements des pays membres qui visent à supprimer les différends, les distorsions et les désincitations à l'encontre du commerce international. La section sur les questions administratives a été élaborée à l'issue d'un échange d'expériences entre pays membres. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a approuvé le contenu de ces orientations, et les pays sont invités à les appliquer dans la mesure du possible. Aucune des dispositions présentées ici n'est contraignante pour les pays membres même si, lorsqu'il existe un consensus avéré entre les pays membres, les administrations devraient envisager les Orientations à la lumière de leurs systèmes d'imposition en vigueur et de leurs approches législatives.



## Introduction

1. Le commerce électronique offre de plus en plus de possibilités aux vendeurs dans la mesure où le temps et la distance ne sont plus considérés comme des obstacles. Un commerçant peut effectuer simultanément plusieurs ventes dans différents pays, sans s'établir physiquement ni avoir une présence commerciale dans une autre juridiction que la sienne. En conséquence, les vendeurs sont de plus en plus susceptibles d'assumer des responsabilités en matière d'impôts sur la consommation dans des pays où ils n'ont pas de présence physique et où ils ne tiennent pas de registres ou documents comptables.
2. Les *Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation* soulignent que le recouvrement effectif de l'impôt en matière de transactions transfrontières de commerce électronique entre entreprises et consommateurs soulève des difficultés particulières et qu'aucune option n'est sans présenter de difficultés. Dans l'attente d'une solution, elles suggèrent l'utilisation d'un système d'enregistrement simplifié pour recouvrer l'impôt sur les services et biens non corporels fournis par les commerçants non résidents dans le cadre de transactions entre entreprises et consommateurs, dans la mesure où celui-ci est conforme au cadre global du système national d'imposition de la consommation.
3. Ces orientations portent sur les procédures d'enregistrement et de déclaration et sur les obligations en matière de tenue de la comptabilité et ce, uniquement dans le contexte des systèmes d'enregistrement simplifié des transactions transfrontières de commerce électronique entre entreprises et consommateurs.

## Procédures d'enregistrement

4. Les procédures d'enregistrement simplifié peuvent constituer un moyen efficace pour inciter les commerçants non résidents à se rapprocher des autorités fiscales d'une juridiction dans laquelle ils peuvent n'avoir aucun lien autre que la fourniture de produits ou services en ligne à des clients privés au sein de la juridiction considérée.
5. Du point de vue du vendeur, le moyen le plus simple de se rapprocher des autorités fiscales à distance est sans conteste celui des procédures électroniques. Une approche cohérente de ces procédures de la part des administrations fiscales allégerait davantage la charge que représente le respect des obligations fiscales et aurait le mérite de faire appel à une pratique familière aux commerçants.

### **Accès électronique à la demande d'enregistrement**

6. Les demandes d'enregistrement pourraient être mises en ligne sur la page d'accueil du site Internet de l'administration fiscale, de préférence dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction concernée.

### **Normalisation de la demande d'enregistrement**

7. La présentation du formulaire de demande d'enregistrement électronique sur le site Internet pourrait être normalisée. Les renseignements demandés seraient également normalisés et limités aux précisions nécessaires telles que :

- Nom de la société (raison sociale et/ou dénomination commerciale).
- Nom du correspondant chargé des relations avec l'administration fiscale.
- Adresse postale et/ou siège social de l'entreprise et de son correspondant.
- Numéro de téléphone du correspondant.
- Adresse électronique du correspondant.
- Adresse URL du site de l'entreprise.
- Numéro national d'identification fiscale, le cas échéant.

### **Confirmation électronique de l'enregistrement**

8. L'administration fiscale peut prendre des dispositions pour que soit notifiée au vendeur la confirmation de la réception de sa demande par voie électronique, ce qui suppose que lui soit communiqué également son numéro d'identification à l'enregistrement.

## **Procédures de déclaration**

### **Déclarations en ligne**

9. De nombreuses autorités fiscales ont mis en place ou sont en train de mettre en place des modalités de présentation des déclarations de revenus en ligne. Pour les commerçants non résidents tenus de recouvrer et de verser l'impôt aux autorités fiscales de juridictions autres que la leur, la possibilité de produire les déclarations en ligne sera essentielle pour faciliter le respect des obligations fiscales.

### **Déclaration simplifiée**

10. Les déclarations que devront produire ces commerçants devront être simples et exiger un nombre minimum de données. Les autorités fiscales pourraient envisager des déclarations simplifiées pour les entreprises non résidentes, moins détaillées que les déclarations exigées des entreprises locales qui sont en droit de bénéficier de crédits d'impôt déductibles.

### **Uniformisation des modalités de dépôt des déclarations**

11. Le manque d'harmonisation des modalités de dépôt des déclarations, en ce qui concerne notamment les périodes auxquelles se rapportent les déclarations, constitue un inconvénient pour le commerce en ligne. En effet, ces modalités varient considérablement d'un pays à l'autre, l'obligation de produire des déclarations fiscales dans un certain nombre de pays se traduit par un processus complexe qui peut avoir des effets négatifs sur le développement du commerce électronique transfrontières.

12. Il est suggéré que les renseignements demandés dans le cadre de la production des déclarations au niveau international répondent à la fois à l'exigence de simplification du point de vue des entreprises et à la nécessité pour les administrations fiscales de vérifier si les obligations fiscales ont bien été satisfaites. Des orientations pourraient également être données sur la date et la périodicité de la production des déclarations.

## Tenue des documents comptables

13. Les autorités fiscales doivent être en mesure d'examiner les données pour s'assurer que l'impôt sur la consommation a bien été appliqué et calculé de manière correcte. Dans un environnement traditionnel, cette vérification est effectuée à partir de documents papier. Les procédures administratives des entreprises du commerce électronique deviennent de plus en plus automatisées. Dans le processus qui va de la commande à la facturation et au paiement, les documents papier font de plus en plus place aux documents électroniques. Il est peu probable que les entreprises non résidentes effectuant des transactions de commerce électronique, qui n'ont pas de présence physique dans une juridiction, tiennent des registres et des documents comptables dans cette juridiction.

### Documents électroniques

14. Les conditions relatives à l'utilisation de documents électroniques varient considérablement, les pays pouvant :

- interdire l'utilisation de ces documents électroniques ;
- exiger l'archivage des tirages papier de ces documents ;
- exiger l'utilisation de différents formats pour les factures officielles de TVA/TPS ;
- imposer des conditions spécifiques en matière de langue ;
- prescrire une série spécifique de numéros de factures dans le pays d'enregistrement.

15. Lorsque la législation en vigueur dans une juridiction n'autorise pas les entreprises à tenir une comptabilité électronique, on peut considérer ceci comme un obstacle. Les juridictions devraient être encouragées à réviser leur cadre juridique en ce qui concerne la tenue des documents comptables et, le cas échéant, à élaborer un cadre permettant l'utilisation des systèmes électroniques de tenue de la comptabilité.

### Obligations en matière de tenue de la comptabilité

16. Les entreprises qui effectuent des opérations transfrontières peuvent être confrontées à une multitude d'obligations différentes en matière de tenue de la comptabilité selon les pays. La formulation d'obligations uniformes en matière de tenue de la comptabilité, susceptibles d'être adoptées et appliquées au niveau international, est un élément important pour favoriser le respect de leurs obligations fiscales par les vendeurs dans le cadre des transactions de commerce électronique. L'élaboration d'orientations cohérentes pour l'utilisation des documents électroniques pourrait permettre une diminution des charges tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales.

17. Les normes en matière de conservation des documents pourraient être inspirées des pratiques commerciales généralement acceptées. Les autorités fiscales devraient dans la mesure du possible tenir compte dans leurs objectifs des procédures administratives actuellement utilisées par les entreprises.

## Résumé des conclusions

18. Les *Méthodes recommandées pour l'application pratique des principes directeurs pour la définition du lieu de consommation* préconisent que lorsqu'une juridiction a jugé nécessaire de régler le problème du recouvrement des impôts sur la consommation applicables aux échanges de services et de biens incorporels entre entreprises et consommateurs dans le contexte du commerce électronique, il soit envisagé de mettre en œuvre un système

d'enregistrement simplifié. Ces **conclusions se rapportent aux systèmes d'enregistrement simplifié des transactions de commerce électronique réalisées entre entreprises et consommateurs.**

### **Procédures d'enregistrement dans le cadre des systèmes d'enregistrement simplifié**

- *Les administrations fiscales sont encouragées à mettre les demandes d'enregistrement en ligne sur leur site Internet.*
- *Les administrations fiscales sont encouragées à établir des demandes d'enregistrement normalisées exigeant un nombre minimum de renseignements.*
- *Les administrations fiscales sont encouragées à confirmer la réception d'une demande d'enregistrement et à fournir le numéro d'identification du demandeur par voie électronique.*

### **Procédures de déclaration applicables aux non-résidents enregistrés dans le cadre d'un système d'enregistrement simplifié**

- *Les administrations fiscales sont encouragées à mettre un modèle de déclaration en ligne sur leur site Internet.*
- *Les administrations fiscales sont encouragées à établir une déclaration de revenus simplifiée.*
- *Les gouvernements sont encouragés à harmoniser les obligations en matière de déclarations.*

### **Modalités de tenue de la comptabilité pour les non-résidents enregistrés dans le cadre d'un système d'enregistrement simplifié**

- *Les administrations fiscales sont encouragées à réviser leur cadre juridique en matière de tenue des documents comptables et, le cas échéant, à élaborer un cadre permettant l'utilisation des systèmes électroniques de tenue de la comptabilité.*
- *Les administrations fiscales sont encouragées à fonder les normes en matière de conservation des documents comptables sur les pratiques commerciales généralement acceptées.*

### Document 3. Vérification du statut et de la juridiction du client

#### Avertissement

Les Orientations en matière d'impôts sur la consommation sont un moyen de sensibiliser davantage aux questions de politique et d'administration. S'agissant des questions de politique, les Orientations contiennent des recommandations aux gouvernements des pays membres qui visent à supprimer les différends, les distorsions et les désincitations à l'encontre du commerce international. La section sur les questions administratives a été élaborée à l'issue d'un échange d'expériences entre pays membres. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a approuvé le contenu de ces orientations, et les pays sont invités à les appliquer dans la mesure du possible. Aucune des dispositions présentées ici n'est contraignante pour les pays membres même si, lorsqu'il existe un consensus avéré entre les pays membres, les administrations devraient envisager les Orientations à la lumière de leurs systèmes d'imposition en vigueur et de leurs approches législatives.

1. L'un des principes de base des Conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité est que l'application au commerce électronique transfrontières des règles en matière d'impôts sur la consommation devrait se traduire par une imposition dans le pays où a lieu la consommation.
2. Les Principes directeurs pour la définition du lieu de consommation aux fins d'application des impôts sur la consommation aux échanges transfrontières de services et de biens incorporels dans le contexte du commerce électronique prévoient que le lieu de consommation (et par conséquent le lieu d'imposition) en cas de livraisons transfrontières de services et de biens incorporels susceptibles d'être fournis à distance, devrait être la juridiction:
  - i) où le destinataire a établi sa présence commerciale pour les besoins des transactions entre entreprises<sup>1</sup> ; et
  - ii) où le destinataire dispose de son lieu de résidence habituel pour les besoins des transactions entre entreprises et consommateurs.
3. Le dispositif de recouvrement recommandé pour les transactions entre entreprises, lorsque le fournisseur n'est pas enregistré et n'est pas tenu d'être enregistré aux fins de l'impôt sur la consommation dans le pays de l'entreprise destinataire, est celui de l'autoliquidation (ou de l'autoévaluation). Il s'ensuit qu'un fournisseur ne devrait pas être tenu d'appliquer et de recouvrer l'impôt sur la consommation sur les produits ou les services qu'il fournit aux entreprises situées en dehors de sa juridiction. En ce qui concerne les transactions entre entreprises et consommateurs, le mécanisme d'autoliquidation/autoévaluation n'a pas été jugé approprié et, en attendant qu'un autre système soit retenu, il est reconnu que lorsque les pays le jugent nécessaire, un système d'enregistrement est actuellement le seul moyen pratique d'assurer le recouvrement de l'impôt sur ce type de transactions. Ce système obligerait le vendeur à recouvrer l'impôt sur les transactions transfrontières.
4. Pour que le vendeur prenne la bonne décision en matière d'imposition, il est essentiel qu'il s'assure du statut (professionnel ou privé) et de la juridiction du client. Cette décision sera fonction du fait que le client est établi dans la même juridiction fiscale ou à l'étranger et du statut professionnel ou privé du client.
5. Ce document d'orientation fournit des indications pratiques sur les mécanismes qui peuvent être utilisés pour établir le statut (professionnel ou privé) et la juridiction du client dans le contexte du commerce électronique.

## Contexte

6. Les orientations fournies dans ce document constituent les conditions minimales applicables essentiellement aux transactions de faible montant pour lesquelles le vendeur

1. Dans certaines circonstances, les pays peuvent utiliser un critère différent pour déterminer le lieu réel de consommation lorsque l'application du critère principal serait susceptible d'entraîner une distorsion de concurrence ou une évasion fiscale. Pour de plus amples informations, voir Orientations en matière d'impôts 003, Commentaire sur le lieu de consommation pour les livraisons entre entreprises (présence commerciale).

n'a pas établi de relations suivies avec le client. Elles ne s'appliquent pas aux transactions de gros montant réalisées entre entreprises pour lesquelles le vendeur et le client ont établi des relations commerciales suivies. Dans ce cas, le fournisseur a normalement connaissance du statut et de la juridiction du client et aucune procédure complémentaire de vérification de la déclaration du client ne devrait être nécessaire. En dernière analyse, les orientations en matière de procédures administratives devront refléter les réalités de la juridiction considérée en matière de droit et de pratiques.

7. Les mécanismes évoqués dans ce document d'orientation devraient constituer une base permettant aux gouvernements de fournir des orientations claires, réalistes et cohérentes aux entreprises sur la nature et le type de vérification nécessaire à la détermination du statut et de la juridiction d'un client, l'objectif étant qu'elles suivent ces orientations de bonne foi. En élaborant ces orientations, les autorités fiscales devraient se fonder sur la nature, le type, le volume et le montant des recettes correspondant à chaque transaction pour garantir que la réponse de l'administration sera proportionnée à la charge que représente le respect de leurs obligations fiscales par les entreprises et aux montants de recettes en jeu.

8. Ces orientations sont destinées à être utilisées dans les cas où les contribuables s'efforcent de respecter leurs obligations légales. Ces orientations ne visent en aucun cas à limiter la réponse d'un pays à une fraude ou une évasion fiscale délibérée.

### Conclusion

Étant donné que pour que le vendeur prenne la bonne décision en matière d'imposition, il est essentiel qu'il s'assure du statut (professionnel ou privé) et de la juridiction du client, les autorités fiscales devraient fournir des orientations aux entreprises sur la nature et le type de vérification nécessaire pour la détermination du statut et de la juridiction d'un client. En élaborant ces orientations, les autorités fiscales devraient se fonder sur la nature, le type, le volume et le montant des recettes correspondant à chaque transaction pour garantir que la réponse de l'administration sera proportionnée à la charge que représente le respect de leurs obligations fiscales par les entreprises et aux montants de recettes en jeu.

## Établir et vérifier le statut et la juridiction d'un client professionnel

9. En ce qui concerne les transactions de faible montant, pour lesquelles le vendeur n'a pas établi de relations commerciales suivies avec le client, la déclaration du client est un élément essentiel du processus de décision en matière d'imposition. Toutefois, le mécanisme de l'autoliquidation/autoévaluation pour le recouvrement de l'impôt<sup>1</sup> permettant aux clients professionnels de bénéficier des services sans se voir appliquer l'impôt par le vendeur, les clients privés peuvent pour des motifs financiers être tentés de se déclarer en tant que professionnels. En conséquence, lorsqu'elles sont utilisées comme unique moyen de déterminer la juridiction fiscale, les déclarations des clients ne sont pas totalement fiables.

1. Le mécanisme de recouvrement de l'impôt fondé sur l'autoliquidation/l'autoévaluation est la méthode recommandée pour le recouvrement de l'impôt sur les transactions entre entreprises.

10. C'est la raison pour laquelle, outre la déclaration du client, il a été envisagé trois méthodes possibles pour vérifier cette déclaration :

A. Vérification des numéros d'enregistrement.

B. Autres indices.

C. Certificats numériques.

### **A) Vérification des numéros d'enregistrement<sup>1</sup>**

#### *Vérification en ligne*

11. Aujourd'hui, dans certaines juridictions au moins, la vérification du statut du client revêt une grande importance pour orienter la décision du vendeur en matière d'imposition. Par exemple, au sein de l'Union européenne, le statut du client est un facteur important dans le contexte des transactions transfrontières. Les fournitures à destination de personnes imposables qui sont enregistrées aux fins de la TVA sont soumises à un mécanisme d'autoliquidation/autoévaluation, tandis que les fournitures à destination de personnes qui ne sont pas enregistrées aux fins de la TVA sont imposées conformément aux règles spécifiquement applicables au type de transaction concerné.

12. Dans les juridictions où le statut du client au regard de l'enregistrement à la TVA est pris en compte, il existe des mécanismes susceptibles d'aider le vendeur à prendre sa décision. Dans le cadre de l'Union européenne, c'est le Système d'échange de renseignements sur la TVA (VIES) qui joue ce rôle par le biais d'un système de vérification en ligne. D'autres juridictions peuvent disposer de systèmes analogues permettant de vérifier la validité du numéro d'enregistrement à la TVA, mais ni de manière non automatisée ni en temps réel.

13. Actuellement dans le cadre des transactions intracommunautaires, s'il est enregistré à la TVA, le client fournit son numéro de TVA au vendeur au cours de la transaction. Le client déclare lui-même son statut. Lorsqu'il s'avère nécessaire pour le vendeur de vérifier le numéro de TVA communiqué, il peut le faire en se référant au système VIES. Le numéro de TVA fourni par le client peut également être utilisé pour comparer les renseignements concernant la raison sociale et l'adresse figurant dans la base de données VIES et ceux communiqués par le client au vendeur<sup>2</sup>.

14. Pour que cette méthode reçoive une application générale, les juridictions situées en dehors de l'Union européenne devraient également disposer d'une base de données pour l'enregistrement TVA/TPS, ce qui n'est pas toujours le cas. Par ailleurs, les éléments

1. Il convient de rappeler que toutes les juridictions n'ont pas recours à un système de numéros d'enregistrement à la TVA et que cette section s'applique donc uniquement aux transactions à destination des pays qui disposent d'un tel système.

2. Les renseignements peuvent être communiqués en cours de transaction ou dans le cadre d'une procédure antérieure d'enregistrement du client et mis en mémoire dans la base de données du vendeur. Le vendeur peut obtenir une confirmation immédiate de la validité du numéro de TVA de ses partenaires commerciaux en consultant le site VIES (accessible au grand public par Internet) (<http://europa.eu.int/vies>). Les commerçants qui effectuent une enquête pour savoir si un numéro donné de TVA correspond bien à une raison sociale et/ou à une adresse spécifiée doivent néanmoins passer par leur Bureau central de liaison qui leur donnera l'une des réponses suivantes : Oui, numéro de TVA valide/Non, numéro de TVA non valide/Oui, le numéro de TVA correspond à une raison sociale/une adresse donnée/Non, le numéro de TVA ne correspond pas à une raison sociale/une adresse donnée (N.B. Pour des motifs de sécurité et de protection des données, les administrations nationales ne communiquent pas la raison sociale et l'adresse correspondant à un numéro valide).



pertinents des bases de données TVA de toutes les juridictions devraient être accessibles au public, du moins dans la limite nécessaire à la vérification des numéros des particuliers. Ceci permettrait à un vendeur d'une juridiction donnée de valider le statut d'un client de toute juridiction au regard de l'enregistrement à la TVA.

15. Les clients en ligne étant en droit de s'attendre à ce que les approbations nécessaires aient été données au moment de la transaction, si le système VIES ou un système comparable devait devenir une partie intégrante de toute transaction, il serait fortement recommandé de rendre les données d'enregistrement électronique accessibles sous un format ou une interface permettant l'intégration automatique dans les systèmes des vendeurs.

16. Étant donné que cette méthode de détermination en ligne du statut du client peut ne pas être accessible, une autre méthode pourrait être utilisée, celle de la computation de la validité à partir des numéros d'enregistrement déclarés.

### *Système de computation*

17. Cette autre méthode de vérification des numéros d'enregistrement consisterait à utiliser un système de computation de la validité à partir des numéros d'enregistrement déclarés, qui ne donnerait une réponse que si les numéros étaient authentiques. Elle s'inscrirait dans le prolongement de la technique du chiffre de contrôle (« critère prépondérant »), déjà utilisée dans certains systèmes d'enregistrement. La diversité des numéros d'enregistrement, dont certains peuvent inclure des caractères alphabétiques qui ne sont pas tous des caractères romains, risque de rendre très complexe ce processus qui ne saurait par conséquent constituer une solution à court terme. Par ailleurs, ce système peut ne pas prendre en compte les changements possibles dans la situation du contribuable, par exemple lorsque celui-ci n'est plus enregistré dans une juridiction. Pour que cette méthode soit efficace, il conviendrait également d'éviter d'exiger le changement fréquent du numéro d'enregistrement à la TVA. Les systèmes de computation doivent par ailleurs être protégés de toute ingénierie inverse.

18. Enfin, quelle que soit la méthode utilisée pour la vérification des numéros d'enregistrement (en ligne ou par computation) certains clients privés peuvent faire usage de numéros de TVA authentiques correspondant à d'autres contribuables pour obtenir une exonération d'impôt sur les fournitures qui leur sont destinées. D'autres mécanismes, tels que les indices et les certificats numériques, devraient par conséquent être envisagés pour vérifier les déclarations faites par les clients quant à leur statut.

## **B) Indices**

### *Données relatives au système de paiement*

19. L'une des méthodes pouvant être utilisées pour vérifier le statut d'un client consiste à se fonder sur le mode de paiement. Par exemple, si le client a payé par carte de crédit, est-il possible d'utiliser les renseignements contenus sur la carte pour déterminer le statut du client?

20. Sur la base des données dont on dispose actuellement, il est peu probable que les renseignements figurant sur les cartes de crédit soient de quelque utilité à court terme pour déterminer le statut d'un client. Seul un nombre minimal de renseignements sur les titulaires de cartes de crédit est communiqué aux vendeurs (pour des questions de respect de la vie privée) et le statut du titulaire de la carte ne peut être établi par computation à partir du numéro de carte dans le cadre du système de cartes de crédit actuel.

21. Il convient de noter qu'il existe des justifications commerciales pour réduire la fraude aux cartes de crédit en améliorant la capacité d'identifier les utilisateurs autorisés des moyens de paiement par carte de crédit. Avec le temps ces développements pourraient contribuer à améliorer les possibilités d'identification de la juridiction d'un client.

22. Les modes de paiement tels que les virements bancaires (davantage utilisés pour les transactions de gros montant que les cartes de crédit) et les accords de paiement dans le cadre de contrats peuvent être utilisés comme méthodes de vérification complémentaires.

#### *Nature des biens ou services fournis*

23. La nature des biens ou services fournis peut constituer une indication sur le statut du client. Par exemple, la fourniture de films ou de musique numérisée à un client non titulaire des droits de propriété intellectuelle afférents peut constituer une indication sur le fait que le client n'était pas enregistré à la TVA. Même si le client est enregistré à la TVA il est probable que le bien ou le service fourni le soit pour un usage personnel et non commercial. Suivant cette même approche, la vente d'un logiciel de comptabilité commerciale est plus susceptible de s'inscrire dans le cadre d'une transaction entre entreprises que dans celui d'une transaction entre entreprises et consommateurs.

24. Même si la nature des biens ou services fournis peut donner lieu à des présomptions raisonnables, cette méthode de vérification du statut du client a ses limites. Par exemple, il pourrait être difficile de faire la distinction entre un logiciel anti-virus vendu à un particulier et le même logiciel vendu à une petite entreprise à des fins commerciales.

### **C) Certificats numériques**

25. L'utilisation des certificats numériques peut aider à déterminer le statut fiscal d'un client. Certaines juridictions ont émis des certificats numériques pour des transactions entre entreprises et administration et certaines entreprises émettent des certificats numériques à l'intention de leurs clients. Les autorités fiscales devraient normalement être en mesure de reconnaître l'authenticité des certificats numériques lorsqu'ils sont interopérables (tels que ceux qui se fondent sur la norme x.509) et sont émis dans des conditions d'intégrité maximale.

26. L'intégrité de ces certificats concerne l'émetteur du certificat, la manière dont les renseignements contenus dans le certificat ont été validés et la possibilité d'inclure des renseignements particuliers sur le statut et la juridiction au regard de l'enregistrement à la TVA. En ce qui concerne ces points, cette méthode offre les meilleures possibilités car elle peut être mise en œuvre en temps réel et avec une fiabilité supérieure à celles des autres méthodes.

### **Non-concordance de la déclaration faite par le client avec d'autres indices**

27. Dans les cas où la déclaration faite par le client lui-même ne concorde pas avec d'autres indices utilisés pour vérifier la déclaration, les autorités fiscales devraient envisager d'émettre des orientations complémentaires au niveau national sur la manière d'imposer ces transactions. Lorsque le vendeur ne peut considérer le client comme un client professionnel du fait, par exemple, que le client ne peut fournir un numéro de TVA valide ni un certificat numérique, il peut y avoir lieu de présumer qu'il s'agit d'un client privé et que la TVA doit être appliquée en conséquence.

### **Conclusion**

Pour les transactions de faible montant, lorsqu'un vendeur et un client n'ont pas établi de relations commerciales suivies, certains des critères ci-dessus peuvent être utilisés pour vérifier la déclaration du client.

La juridiction du client professionnel doit être vérifiée de la même manière, et au même moment que son statut. Par exemple, la vérification en ligne du numéro de TVA peut permettre de vérifier la juridiction du client (à l'intérieur ou en dehors de la juridiction du vendeur) et, simultanément, son statut au regard de l'enregistrement à la TVA, lorsque le numéro d'enregistrement à la TVA contient un code pays ou un indice analogue.

Les autorités fiscales devraient envisager d'émettre des orientations complémentaires au niveau national sur la manière d'imposer une transaction, lorsque la déclaration faite par le client lui-même ne concorde pas avec d'autres indices utilisés.

Lorsque le vendeur ne peut considérer le client comme un client professionnel du fait, par exemple, que le client ne peut fournir un numéro de TVA valide ni un certificat numérique, il peut y avoir lieu de présumer qu'il s'agit d'un client privé et que la TVA doit être appliquée en conséquence.

### **Établir la juridiction d'un client privé**

28. Pour prendre la bonne décision en matière d'imposition d'une fourniture destinée à un client privé, un vendeur doit pouvoir déterminer la juridiction du client. La vérification de la juridiction du client privé ne saurait reposer sur un seul et même mécanisme tel que le numéro d'enregistrement. Il s'ensuit que pour offrir davantage de certitude aux vendeurs, les autorités fiscales doivent être encouragées à publier des orientations claires.

#### **Déclaration du client**

29. Il est clair que la déclaration faite par le client lui-même, lorsqu'elle est utilisée comme unique moyen pour déterminer la juridiction, présente une fiabilité limitée. La limite la plus évidente est que, s'il n'est pas possible de confirmer les renseignements fournis à partir d'autres sources, le client peut modifier sa déclaration pour obtenir le résultat qu'il souhaite. Dans certaines juridictions, une fausse déclaration faite par un client peut constituer un délit en vertu de la législation en vigueur dans le pays. Dans ce cas, il est recommandé aux entreprises de prodiguer les avertissements appropriés à leur clientèle. Les renseignements communiqués par le client (juridiction et adresse complète) peuvent cependant être considérés comme un élément important pour la détermination de la juridiction, en association avec différents autres critères ayant trait à la pratique commerciale et au montant de la transaction.

#### **Renseignements relatifs au paiement**

30. L'une des méthodes pouvant être utilisées pour déterminer le statut ou la juridiction d'un client consiste à se fonder sur le mode de paiement. Par exemple, si le client a payé par carte de crédit, est-il possible d'utiliser les renseignements contenus sur la carte pour déterminer la juridiction du client ?

31. Sur la base des informations dont on dispose actuellement, il est peu probable que les renseignements figurant sur les cartes de crédit puissent être de quelque utilité client à

court terme pour déterminer la juridiction d'un client. Il conviendrait néanmoins de suivre de près le développement des nouvelles technologies en matière de sécurité et de systèmes de paiement. D'autres modes de paiement, tels que les virements bancaires, peuvent fournir des données utiles à titre de confirmation.

32. Lorsque la confirmation de l'adresse de facturation est exigée dans le cadre du traitement commercial d'une transaction en ligne, il serait toutefois raisonnable d'exiger un degré de corrélation très élevé avec les déclarations du client au regard de la juridiction d'imposition.

### **Logiciels de pistage/géolocalisation**

33. Les technologies de géolocalisation utilisent différentes sources d'information pour déterminer la localisation d'un utilisateur Internet à partir de son adresse de protocole Internet (adresse IP). À l'occasion de récentes affaires jugées devant les tribunaux, les experts d'Internet ont affirmé que les technologies permettaient un taux d'exactitude de 85 %.

34. Pour déterminer la juridiction à partir d'un numéro IP, le numéro IP de destination est comparé à une base de données des numéros IP géographiquement connus. Ces systèmes produisent différents niveaux d'exactitude (jusqu'à 96 %) et sont de plus en plus utilisés par les entreprises du commerce électronique pour leurs actions ciblées de publicité et aux fins de contrôle de la fraude. Le pistage (« tracking ») des numéros IP est déjà proposé par de nombreux systèmes d'exploitation courants et sous forme de logiciels bon marché pour la plupart des plateformes courantes.

35. L'avantage de la vérification fondée sur la technologie est qu'elle est susceptible d'être facilement intégrée aux transactions en ligne à peu de frais.

36. Il est souhaitable qu'une clarification ou un accord intervienne entre les autorités fiscales compétentes et le secteur des entreprises quant aux règles qui doivent être appliquées dans le cas où les déclarations faites par un client en ce qui concerne la juridiction ne correspondent pas aux indications sur la juridiction obtenues à partir d'une technologie ou d'un système de vérification. La solution devrait consister à trouver un équilibre approprié entre les véritables préoccupations des entreprises au regard des ventes perdues, leur besoin de certitude en matière d'imposition et la nécessité pour les gouvernements de préserver la base de recettes correspondant aux impôts sur la consommation.

### **Nature du produit ou du service fourni**

37. Une autre source possible d'information pour déterminer la juridiction du client peut être fondée sur les caractéristiques du produit ou du service fourni. Une combinaison de ces caractéristiques, notamment la langue, le contenu et la monnaie utilisée, peut fournir des indications sur la destination de la fourniture.

### **Certificats numériques**

38. D'un point de vue technique, les certificats numériques offrent les meilleures possibilités à long terme, mais l'utilisation de ces certificats numériques est encore moins répandue parmi les clients privés que parmi les entreprises. En conséquence, cette solution ne peut être envisagée qu'à long terme.

### **Conclusion**

Compte tenu des technologies actuellement utilisées, la méthode recommandée à ce stade consiste à obtenir une déclaration du client comportant l'adresse complète de son lieu habituel de résidence, appuyée par d'autres indices ou instruments de vérification, suivant la nature, le type, le volume et le montant de la transaction.

Les renseignements fournis par le client (juridiction et adresse complète) peuvent être considérés comme un élément important pour déterminer la juridiction en liaison avec un certain nombre d'autres critères. D'autres éléments pouvant être utilisés par un vendeur à l'appui de la déclaration du client sont notamment les renseignements relatifs au mode de paiement, les logiciels de pistage/géolocalisation, la nature du produit ou du service fourni et les certificats numériques.

Les autorités fiscales devraient envisager la possibilité de fournir des orientations complémentaires au niveau national sur les modalités d'imposition d'une transaction lorsque la juridiction déclarée par le client lui-même ne correspond pas à celle indiquée par d'autres indices.

### **Examen périodique**

39. La technologie sur laquelle repose le commerce électronique peut évoluer très rapidement. Toute méthode utilisée pour déterminer le statut et la juridiction d'un client peut rapidement être dépassée du fait de cette évolution. Il est par conséquent recommandé que cette question fasse l'objet d'un examen périodique.

40. L'une des évolutions qui devraient être suivies est celle du Profil Utilisateur Universel, qui consiste à stocker les mots de passe d'un utilisateur et d'autres renseignements relatifs à son identification auprès d'un fournisseur de services pour faciliter l'accès à un certain nombre de sites Internet et de services. À côté d'applications comme Microsoft.NET Passport, AOL's Magic Carpet et Liberty Alliance, des initiatives comme « Verified by Visa » et « MasterCard's SPA » offrent également aux vendeurs des outils pour vérifier l'identité de leurs clients. Ceux-ci remplacent efficacement la signature réelle par un mot de passe. S'il n'est pas établi que ces solutions pourraient fournir des informations sur la juridiction, il serait souhaitable de suivre de près les évolutions de ce type.

41. En suivant les suggestions contenues dans le présent document, les autorités fiscales et les entreprises pourront mettre en place un cadre offrant une procédure explicite et peu contraignante qui permettra au vendeur d'obtenir du client des renseignements à partir desquels il pourra prendre une décision raisonnable en matière d'imposition, susceptibles de correspondre aux autres données utilisées, qu'elles aient été obtenues à des fins commerciales ou autres.

42. Les précisions relatives à la manière dont les renseignements sont obtenus, que ce soit par questions-réponses, fourniture de certificats numériques ou d'autres moyens, constituent un élément variable qui s'inscrit dans ce cadre et peut être ajusté en fonction de l'évolution de la technologie.

43. Avant d'envisager de nouvelles modalités de recherche de l'information, il est suggéré que les autorités fiscales cherchent toujours à approcher un taux d'exactitude de 100 % par rapport aux questions posées sur le statut et la juridiction et qu'elles utilisent des moyens

qui relèvent, dans la mesure du possible, de la pratique commerciale courante ou dont l'adoption ne constitue pas une charge pour les entreprises.

## **Résumé des conclusions – Méthodes recommandées**

44. Il convient de noter que ces conclusions se rapportent à des transactions de faible montant pour lesquelles le vendeur n'a pas établi de relation permanente avec le client. Ces orientations doivent être considérées comme des exigences minimales en l'absence de meilleures informations ou solutions accessibles au vendeur.

### **Méthodes recommandées pour les questions générales concernant la vérification**

- Les autorités fiscales doivent fournir aux entreprises des orientations sur la nature et le type de vérification requis pour déterminer le statut et la juridiction d'un client.
- Les autorités fiscales doivent se fonder sur la nature, le type, le volume et le montant des recettes correspondant à chaque transaction pour mettre au point leurs orientations, afin de s'assurer que la réponse de l'administration est proportionnée à la charge que représente le respect de leurs obligations par les entreprises et aux montants de recettes en jeu.

### **Méthodes recommandées pour établir et vérifier le statut et la juridiction de l'entreprise cliente**

- Lorsqu'un vendeur et un client n'ont pas établi de relations commerciales suivies, une déclaration du client, appuyée par des méthodes telles que la vérification en ligne des numéros d'enregistrement, les systèmes de computation, les renseignements relatifs au système de paiement ou à la nature du produit ou du service fourni, et les certificats numériques, peut être utilisée pour confirmer que le client est enregistré aux fins des impôts sur la consommation dans son pays d'origine.
- La juridiction de l'entreprise cliente devrait être établie de la même manière, en même temps que son statut. Lorsqu'il est prouvé que le client est une entité dotée d'un numéro de TVA étranger valide, ceci devrait valoir vérification de la juridiction.
- Il est suggéré que les autorités fiscales envisagent de fournir des orientations complémentaires au niveau national sur les modalités d'imposition d'une transaction lorsque la juridiction déclarée par un client ne correspond pas à celle indiquée par les autres indices.
- Lorsque le vendeur ne peut considérer le client comme une entreprise cliente, au motif par exemple que le client ne fournit pas un numéro de TVA valide ou un certificat numérique, ou en l'absence d'autres indices, il peut y avoir lieu de présumer qu'il s'agit d'un client privé.

### **Méthodes recommandées pour établir la juridiction du client privé**

- Les renseignements fournis par le client (juridiction et adresse complète) peuvent être considérés comme un élément important pour la détermination de la juridiction en liaison avec un certain nombre d'autres critères.
- D'autres éléments qui peuvent être utilisés par un vendeur à l'appui de la déclaration du client sont notamment les informations sur le mode de paiement, les logiciels de pistage/géolocalisation, la nature du produit ou du service fourni et les certificats numériques.

- Il est suggéré que les autorités fiscales envisagent de fournir des orientations complémentaires au niveau national sur les modalités d'imposition d'une transaction lorsque la juridiction déclarée par un client ne correspond pas à celle indiquée par les autres indices.

***Examen périodique***

- Les autorités fiscales sont encouragées à continuer de suivre les évolutions de la technologie et des entreprises qui sont susceptibles de faciliter la détermination de la juridiction du client.

## ANNEXE 3

## Taxes liées à l'environnement

Les tableaux suivants montrent la structure des recettes des taxes liées à l'environnement et axées sur la lutte contre la pollution et leur évolution. Ils présentent les recettes produites à partir de différentes bases d'imposition en millions de USD, leur part dans le PIB et dans le total des recettes fiscales.

Les taxes relatives à l'environnement sont des versements obligatoires effectués sans contrepartie à l'État (les avantages apportés aux contribuables par les pouvoirs publics ne sont pas, en principe, proportionnels aux sommes versées), en fonction d'une assiette fiscale jugée particulièrement opportune en terme d'environnement.

L'assiette fiscale axée sur la pollution englobe les produits énergétiques, les véhicules à moteur et transport, la gestion des déchets, les substances détruisant l'ozone et autres.

Ces informations sont tirées de la publication *Données de l'OCDE sur l'environnement – Compendium 2004*. Les tableaux sur les taxes liées à l'environnement peuvent être librement consultés à l'adresse suivante : [www.oecd.org/env/tax-database](http://www.oecd.org/env/tax-database).



Structure des recettes des taxes relatives à l'environnement<sup>1</sup>, 1995, 2001

1995

Bases d'imposition	CAN	MEX	USA	JPN	KOR	AUS	NZL	AUT	BEL	CZE	DNK	FIN	FRA	DEU	GRC	HUN	ISL
Produits énergétiques	7 803	2 700	55 253	53 615	4 816	7 729	650	3 133	4 346	1 389	3 859	2 727	31 011	49 505	3 282	1 194	95
<i>Affectés aux transports</i>	<i>7 803</i>	<i>2 700</i>	<i>35 517</i>	<i>44 557</i>	<i>4 816</i>	<i>7 729</i>	<i>650</i>									<i>1 189</i>	<i>95</i>
Essence			20 228	28 992	0	0					1 335						95
Gazole			6 940		0	0	0										0
<i>Affectés aux installations fixes</i>		<i>0</i>	<i>0</i>	<i>9 058</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>									<i>5</i>	<i>0</i>
Combustibles fossiles		0	0	5 454	0	0	0									5	0
Électricité		0	0	3 604	0	0	0			0				4 243		0	0
Véhicules à moteur et transport	2 030	584	23 487	35 605	6 251	2 288	369	2 475	1 698	183	3 576	1 008	4 342	9 629	1 428	53	102
Taxes à l'import. occasionnelle ou taxes sur les ventes	2	104		6 496	3 778		0		0	0	2 657	615	0	0	725	0	38
Taxes périodiques d'immatriculation ou d'utilisation de véhicules à moteur	1 531	480		29 109	2 473		369		1 698	183	919	393	4 238	9 629	703	53	63
Autres taxes de transport	497	0	5 519	0	0	0	0	0	0	0	0	0	104	0	0	0	0
Gestion des déchets		0	390	0	0	0	0	28	0	42	268	28	3 313	0	0	0	5
Élimination finale		0	0	0	0	0	0	28	0	42	110	0	3 223	0	0	0	0
Emballage		0	0	0	0	0	0	0	0	0	85	24	90	0	0		5
Autres taxes sur les produits liées aux déchets		0	390	0	0	0	0	0	0	0	72	5	0	0	0		0
Substances détruisant l'ozone	69	0	616	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0
Autres	0	0	2 073	32	0	0	0	28	0	84	170	3	76	32	0	52	0
Total	9 903	3 283	81 819	89 252	11 067	10 017	1 019	5 664	6 045	1 700	7 874	3 766	38 742	59 166	4 709	1 299	202
du PIB	1.7	1.1	1.1	1.7	2.3	2.8	1.7	2.4	2.2	3.3	4.4	2.9	2.5	2.4	4.0	2.9	3.0
du total des recettes fiscales	4.7	6.9	4.1	6.0	11.0	9.1	4.5	5.8	4.9	8.2	8.8	6.5	5.7	6.3	12.7	6.9	9.3

1. Les données concernent les recettes des taxes liées à l'environnement axées sur la lutte contre la pollution, en millions de USD aux niveaux de prix et taux de change courants.

Structure des recettes des taxes relatives à l'environnement<sup>1</sup>, 1995, 2001 (suite)

1995

Bases d'imposition	IRL	ITA	LUX	NLD	NOR	POL	PRT	SVK	ESP	SWE	CHE	TUR	UKD	Total <sup>2</sup>	% du total
Produits énergétiques	1 152	36 066	576	6 770	3 289	1 675	2 909	396	10 321	5 557	3 614	3 387	26 170	334 989	71.9
<i>Affectés aux transports</i>													23 855	128 910	27.7
Essence										2 382			15 763	68 796	14.8
Gazole													8 092	15 032	3.2
<i>Affectés aux installations fixes</i>													2 315	11 378	2.4
Combustibles fossiles														5 459	1.2
Électricité		3 716	7		696				0	904				13 170	2.8
Véhicules à moteur et transport	861	3 977	28	5 704	1 817	252	997	46	2 309	834	2 574	718	6 775	121 998	26.2
Taxes à l'import. occasionnelle ou taxes sur les ventes	463		0	2 577	1 196		881	0	972	246	0	527	0	21 276	4.6
Taxes périodiques d'immatriculation ou d'utilisation de véhicules à moteur	397		28	3 127	555		116	46	1 337	568	2 574	191	6 240	67 019	14.4
Autres taxes de transport	0	0	0	0	66		0	0	0	21	0	0	535	6 743	1.4
Gestion des déchets	0	0	0	125	16	0	0	0	0	0	0	0	0	4 217	0.9
Élimination finale	0	0	0	125	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3 529	0.8
Emballage	0	0	0	0	16	0	0	0	0	0	0	0	0	220	0.0
Autres taxes sur les produits liés aux déchets	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	467	0.1
Substances détruisant l'ozone	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	687	0.1
Autres	0	0	0	1 235	63	0	10	0	0	43	27	0	0	3 928	0.8
Total	2 013	40 043	604	13 834	5 186	1 926	3 916	442	12 630	6 434	6 215	4 105	32 945	465 819	100.0
du PIB	3.0	3.6	3.3	3.3	3.5	1.5	3.7	2.3	2.2	2.6	2.0	2.4	2.9	2.0	..
du total des recettes fiscales	9.2	8.9	7.9	8.0	8.5	3.8	11.1	..	6.6	5.6	6.0	10.7	8.3	6.4	..

1. Les données concernent les recettes des taxes liées à l'environnement axées sur la lutte contre la pollution, en millions de USD aux niveaux de prix et taux de change courants.

2. Pourcentages : les données excluent la République slovaque.

Structure des recettes des taxes relatives à l'environnement<sup>1</sup>, 1995, 2001 (suite)

2001

Bases d'imposition	CAN	MEX	USA	JPN	KOR	AUS	NZL	AUT	BEL	CZE	DNK	FIN	FRA	DEU	GRC	HUN	ISL
Produits énergétiques	7 588	9 227	64 734	43 430	10 672	6 264	492	3 246	3 271	1 404	4 207	2 415	22 565	40 190	2 034	1 271	76
<i>Affectés aux transports</i>	<i>7 588</i>	<i>9 227</i>	<i>39 766</i>	<i>36 510</i>	<i>10 672#</i>	<i>6 264</i>	<i>492</i>									<i>1 209</i>	<i>76</i>
Essence			20 868	25 632	0	3 612					1 220						76
Gazole			8 209		0	2 651	0										0
<i>Affectés aux installations fixes</i>		<i>0</i>	<i>0</i>	<i>6 920</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>									<i>62</i>	<i>0</i>
Combustibles fossiles		0	0	3 884	0	0	0									10	0
Électricité		0	0	3 036	0	0	0			17				3 860		52	0
Véhicules à moteur et transport	1 817	1 605	29 158	28 709	3 873	859	321	2 329	1 876	185	2 718	1 212	3 157	7 479	922	92	106
Taxes à l'import. occasionnelle ou taxes sur les ventes	4	493		3 703	2 250		0		0	0	1 485	823	0	0	0	0	29
Taxes périodiques d'immatriculation ou d'utilisation de véhicules à moteur	1 813	1 111		25 006	1 623		321		1 876	185	1 169	388	3 156	7 479	922	92	77
Autres taxes de transport	0	0	8 521	0	0	0	0	0	0	0	64	0	1	0	0	0	0
Gestion des déchets		0	355	0	0	0	0	79	2	46	263	42	3 063	0	0	0	7
Élimination finale		0	0	0	0	0	0	79	0	46	128	28	3 063	0	0		0
Emballage		0	0	0	0	0	0	0	0	0	71	12		0	0		6
Autres taxes sur les produits liées aux déchets		0	355	0	0	0	0	0	2	0	64	3	0	0	0		2
Substances détruisant l'ozone	97	0	32	0	0	0	0	0	0	1	5	0	0	0	0	0	0
Autres	0	0	1 138	25	0	0	0	34	0	39	292	2	477	21	0	48	0
Total	9 502	10 832	95 417	72 163	14 545	7 122	813	5 688	5 148	1 676	7 486	3 671	29 261	47 690	2 956	1 412	190
du PIB	1.3	1.7	0.9	1.7	3.4	2.0	1.6	3.0	2.3	2.9	4.7	3.0	2.2	2.6	2.5	2.7	2.5
du total des recettes fiscales	3.8	9.3	3.3	6.4	12.5	6.4	4.6	6.6	5.0	7.6	9.4	6.6	4.9	7.0	6.9	7.0	6.8

1. Les données concernent les recettes des taxes liées à l'environnement axées sur la lutte contre la pollution, en millions de USD aux niveaux de prix et taux de change courants.

Structure des recettes des taxes relatives à l'environnement<sup>1</sup>, 1995, 2001 (suite)

2001

Bases d'imposition	IRL	ITA	LUX	NLD	NOR	POL	PRT	SVK	ESP	SWE	CHE	TUR	UKD	Total <sup>2</sup>	% du total
Produits énergétiques	1 227	26 806	541	7 331	2 920	3 336	1 954	376	8 841	5 316	2 901	4 617	32 967	322 218	72.3
<i>Affectés aux transports</i>													31 951	143 754	32.3
Essence										2 334			18 877	72 619	16.3
Gazole													12 774	23 634	5.3
<i>Affectés aux installations fixes</i>													1 016	7 998	1.8
Combustibles fossiles														3 894	0.9
Électricité		2 181	5		683				587	1 374				11 795	2.6
Véhicules à moteur et transport	1 183	5 041	25	5 269	1 913	105	1 271	45	2 137	679	2 407	901	7 080	114 473	25.7
Taxes à l'import. occasionnelle ou taxes sur les ventes	704		0	2 621	1 121		1 095	0	1 075	0	202	425	0	16 030	3.6
Taxes périodiques d'immatriculation ou d'utilisation de véhicules à moteur	479		25	2 648	633		177	45	1 062	679	2 205	476	5 886	59 534	13.4
Autres taxes de transport	0	0	0	0	159		0	0	0	0	0	0	1 194	9 939	2.2
Gestion des déchets	0	0	0	165	113	0	0	0	0	91	17	0	732	4 976	1.1
Élimination finale	0	0	0	165	53	0	0	0	0	91	17	0	732	4 402	1.0
Emballage	0	0	0	0	61	0	0	0	0	0	0	0	0	149	0.0
Autres taxes sur les produits liés aux déchets	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	424	0.1
Substances détruisant l'ozone	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	135	0.0
Autres	0	0	0	1 234	41	0	1	0	0	59	73	0	294	3 779	0.8
Total	2 410	31 847	566	13 999	4 987	3 441	3 226	421	10 978	6 146	5 399	5 518	41 072	445 582	100.0
du PIB	2.4	2.9	2.9	3.7	2.9	1.9	2.9	2.1	1.9	2.8	2.2	3.8	2.9	1.8	..
du total des recettes fiscales	7.9	7.0	7.0	9.2	6.8	5.8	8.8	6.4	5.4	5.4	7.2	10.4	7.7	5.8	..

1. Les données concernent les recettes des taxes liées à l'environnement axées sur la lutte contre la pollution, en millions de USD aux niveaux de prix et taux de change courants.

2. Pourcentages : les données excluent la République slovaque.

## Évolution des recettes des taxes relatives à l'environnement<sup>1</sup>, 1995-2001

	% du PIB							% du total des recettes fiscales						
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Canada	1.7	1.7	1.6	1.6	1.5	1.4	1.3	4.7	4.6	4.4	4.3	4.1	3.8	3.8
Mexique	1.1	1.0	1.3	1.8	2.1	1.4	1.7	6.9	5.9	7.4	11.1	12.4	7.8	9.3
États-Unis	1.1	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	0.9	4.1	3.6	3.6	3.6	3.6	3.4	3.3
Japon	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7	6.0	6.1	5.9	6.3	6.5	6.2	6.4
Corée	2.3	2.6	2.8	2.8	2.9	3.1	3.4	11.0	12.1	12.3	12.3	12.4	11.7	12.5
Australie	2.8	2.7	3.0	2.6	2.5	2.1	2.0	9.1	8.6	9.6	8.2	7.9	6.5	6.4
Nouvelle-Zélande	1.7	1.7	1.7	1.8	1.7	1.6	1.6	4.5	4.7	4.7	5.1	4.9	4.7	4.6
Autriche	2.4	2.7	2.7	2.7	2.7	2.8	3.0	5.8	6.1	6.2	6.0	6.1	6.4	6.6
Belgique	2.2	2.5	2.5	2.4	2.4	2.3	2.3	4.9	5.5	5.4	5.3	5.2	5.0	5.0
Rép. tchèque	3.3	3.0	2.9	2.9	3.0	2.9	2.9	8.2	7.7	7.5	7.5	7.8	7.3	7.6
Danemark	4.4	4.6	4.7	5.1	5.2	4.8	4.7	8.8	9.2	9.3	10.2	10.1	9.8	9.4
Finlande	2.9	3.2	3.3	3.4	3.5	3.2	3.0	6.5	6.8	7.1	7.4	7.4	6.7	6.6
France	2.5	2.5	2.4	2.5	2.6	2.4	2.2	5.7	5.6	5.3	5.6	5.6	5.3	4.9
Allemagne	2.4	2.3	2.2	2.2	2.3	2.4	2.6	6.3	6.1	5.9	5.8	6.1	6.3	7.0
Grèce	4.0	4.1	3.9	3.6	3.1	2.7	2.5	12.7	12.8	11.7	10.0	8.4	7.2	6.9
Hongrie	2.9	2.9	2.9	3.3	3.2	2.9	2.7	6.9	7.0	7.5	8.6	8.2	7.4	7.0
Islande	3.0	3.1	3.1	3.2	3.3	3.1	2.5	9.3	9.4	9.6	9.1	8.9	8.1	6.8
Irlande	3.0	3.1	3.0	2.9	2.9	2.9	2.4	9.2	9.3	9.2	9.3	9.5	9.3	7.9
Italie	3.6	3.5	3.5	3.3	3.3	3.0	..	8.9	8.3	8.0	7.8	7.7	7.2	..
Luxembourg	3.3	3.3	3.1	3.0	3.0	2.9	2.9	7.9	7.7	7.6	7.5	7.4	7.1	7.0
Pays-Bas	3.3	3.6	3.6	3.5	3.8	3.7	3.7	8.0	8.7	8.6	8.8	9.1	9.0	9.2
Norvège	3.5	3.7	3.6	3.5	3.3	2.9	2.9	8.5	9.1	8.7	8.1	8.1	7.5	6.8
Pologne	1.5	1.7	1.6	1.6	1.9	1.9	1.9	3.8	4.2	4.2	4.4	5.5	5.7	5.8
Portugal	3.7	3.7	3.5	3.6	3.6	3.0	2.9	11.1	11.5	10.5	10.9	10.5	8.9	8.8
République slovaque	2.3	2.2	2.1	1.9	2.0	2.2	2.1	..	..	..	5.3	5.8	6.2	6.4
Espagne	2.2	2.1	2.1	2.2	2.1	2.0	1.9	6.6	6.6	6.4	6.5	6.0	5.6	5.4
Suède	2.6	3.1	2.9	2.9	2.9	2.8	2.8	5.6	6.4	6.0	5.9	5.4	5.1	5.4
Suisse	2.0	2.1	2.0	2.1	2.1	2.2	2.2	6.0	6.1	5.8	6.0	7.2	6.9	7.2
Turquie	2.4	3.1	3.1	2.9	3.7	3.7	3.8	10.7	12.4	11.0	10.2	11.7	11.0	10.4
Royaume-Uni	2.9	2.9	2.9	3.2	3.2	3.1	2.9	8.3	8.4	8.4	8.6	8.9	8.3	7.7
Amérique du Nord	1.1	1.0	1.1	1.1	1.1	1.0	1.0	4.2	3.8	3.8	3.9	3.9	3.5	3.6
OCDE Europe	2.7	2.8	2.7	2.8	2.8	2.7	2.7	7.0	7.0	6.9	7.0	7.1	6.8	6.7
UE-15	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.7	2.7	7.0	7.0	6.9	6.9	7.0	6.7	6.7
OCDE <sup>2</sup>	1.9	1.9	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	6.1	6.0	5.8	5.8	5.9	5.5	5.5

1. Les données concernent les recettes des taxes liées à l'environnement axées sur la lutte contre la pollution, en millions de USD aux niveaux de prix et taux de change courants.

2. Pourcentages : les données excluent la République slovaque.

Source : OCDE.

LES ÉDITIONS DE L'OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16  
IMPRIMÉ EN FRANCE  
(23 2005 01 2 P) ISBN 92-64-00677-x - n° 53872 2005