Zeitschrift: Revue économique franco-suisse
Herausgeber: Chambre de commerce suisse en France
Band: 50 (1970)
Heft: 1: Le métal

Artikel: L'adoption de la TVA
Autor: [s.n.]
DOI: https://doi.org/10.5169/seals-887923

Nutzungsbedingungen
Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation
L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use
The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 12.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

L'ADOPTION DE LA TVA

Face à la montée constante des dépenses publiques, les États demandent de plus en plus aux impôts généraux sur la consommation de venir compléter les ressources que leur fournissent les impôts sur le revenu et sur les bénéfices et l'impôt sur les salaires à la charge des employeurs. La taxe sur la valeur ajoutée ou TVA *est au centre des réformes opérées récemment dans le domaine des impôts de consommation. Au cours des trois dernières années, le Danemark, la Suède et la Norvège ont remplacé leur taxe générale sur les ventes par la* TVA, *l'Allemagne, les Pays-Bas et le Luxembourg ont abandonné leur taxe à cascade pour l'adopter, tandis que la France généralisait en la modernisant la* TVA *qu'elle appliquait déjà. La Belgique et l'Italie se sont engagées à adopter la* TVA *et bien d'autres pays supputent actuellement les avantages de cette forme d'imposition.*

Conscient de l'intérêt que la TVA *suscite dans tous les milieux, le Comité Fiscal de l'OCDE a demandé au Secrétariat de rédiger un rapport exposant les problèmes que posent l'adoption et l'application de cet impôt. Le rapport a fourni la matière de cet article.*

MODALITÉS D'APPLICATION DE LA TVA ET DES AUTRES IMPÔTS DE CONSOMMATION

La TVA peut être appliquée sous diverses formes mais, selon la méthode adoptée par les pays où ce système est en vigueur, le vendeur acquitte la taxe calculée sur son chiffre d'affaires global et diminuée de la taxe afférente à la valeur totale de ses achats. Ainsi, en supposant que la TVA soit perçue au taux uniforme de 10 % sur la valeur, taxe comprise, de tous les biens et services, le fabricant doit remettre à son client une facture indiquant séparément le montant de la TVA, qui est égal à 10 % du prix de vente net. Si le fabricant réalise un chiffre d'affaires de 100 000 dollars au cours de la période comptable considérée, il est tenu de remettre à l'administration fiscale, à l'issue de cette période, une déclaration faisant apparaître une somme de 10 000 dollars au titre de la taxe afférente à son chiffre d'affaires.

Mais, comme le fabricant a le droit de déduire la taxe incluse dans ses achats, s'il a dépensé au cours de la période comptable considérée une somme de 50 000 dollars pour l'achat de matières premières et d'une nouvelle machine, pour l'électricité, les transports, la publicité, les réparations, etc., il peut déduire les 5 000 dollars de taxe ayant grevé ces moyens de production, à condition de pouvoir fournir les factures correspondantes faisant apparaître la TVA ainsi acquittée à l'achat. Dès lors, la somme qu'il verse effectivement au fisc est égale à 5 000 dollars (10 000 moins 5 000). La déduction de la TVA acquittée sur les achats est autorisée, qu'il y ait ou non une valeur ajoutée et que les produits aient été vendus ou non.

Sous le régime de la TVA, il n'est donc pas nécessaire de reconstituer le circuit par lequel ont passé les différents biens achetés, puisque la déduction est globale : le montant total de la taxe ayant grevé les moyens de production mis en œuvre est imputé sur le montant total de la taxe calculée sur le chiffre d'affaires. Tous les négociants redevables de la TVA ont droit à ces déductions, mais non pas, bien entendu, le consommateur final dans le pays qui perçoit la taxe (les détaillants sont également exclus du bénéfice de la déduction lorsque la TVA ne s'étend pas jusqu'au stade du commerce de détail). Toutefois, si le redevable exporte sa production, il n'est pas débiteur des 10 000 dollars de taxe; l'administration fiscale lui rembourse directement les 5 000 dollars qu'il a précédemment versés, au titre de la TVA, à ses fournisseurs de biens et services.

Comme l'indiquent les flèches figurant dans le Graphique I, il s'établit ainsi une relation triangulaire entre les acheteurs, les vendeurs et le fisc. A chaque vente, l'acheteur paie la taxe au vendeur, le vendeur reverse cette taxe au fisc et le fisc déduit, de l'impôt dû par le vendeur, la TVA que ce dernier a déjà payée à ses fournisseurs sur ses propres achats. On peut donc considérer le recouvrement de la TVA sous ces trois angles. Du point de vue du fisc, la taxe est acquittée par les redevables vendeurs, sur la valeur qu'ils ajoutent aux produits chaque fois qu'ils vendent ceux-ci. Le redevable acheteur peut faire abstraction de la taxe que lui facture le vendeur, puisque le fisc la lui remboursera. Enfin, le redevable vendeur peut faire abstraction de la taxe qu'il verse directement au fisc puisqu'il se borne à la percevoir sur son client.

La TVA se caractérise essentiellement par le fait qu'elle est perçue chaque fois qu'un produit (ou un élément constitutif) est vendu, mais qu'elle est perçue seulement sur la valeur ajoutée à chaque stade. La somme des valeurs ajoutées aux stades successifs étant égale au prix final du produit,

la somme des taxes acquittées aux différents stades est égale à la taxe qui serait perçue si elle était acquittée en une seule fois au stade final.

En dehors de la TVA, les principales catégories d'impôts généraux sur la consommation sont, d'abord, les taxes sur les ventes, qui sont perçues à un seul stade, ordinairement lors de la vente du produit par le grossiste au détaillant (taxe sur les ventes en gros) ou lors de la vente par le détaillant au consommateur (taxe sur les ventes au détail) et, en second lieu, les taxes à cascade, qui sont perçues chaque fois que le produit (ou un élément constitutif) est vendu, sur la valeur globale qu'a le produit (ou l'élément) au moment de la vente (le Graphique 2 schématise le mécanisme de perception d'une taxe sur les ventes au détail et d'une taxe à cascade). La TVA peut donc être considérée comme une taxe à cascade à plusieurs stades, du fait que sa perception est fractionnée, et comme une taxe sur les ventes à stade unique, si l'on considère la somme finalement perçue.

Ainsi, en supposant que les taux d'imposition soient les mêmes dans un système de TVA et dans un système de taxe sur les ventes, le montant de l'impôt perçu au titre de la TVA est le même que dans un système de taxe sur les ventes en gros si la TVA ne s'étend pas au-delà du stade de la vente par le grossiste au détaillant, mais il est le même que dans un système de taxe sur les ventes au détail si la TVA englobe en outre le stade de la vente au détail. Les deux graphiques le montrent sous une forme schématique; ils montrent aussi qu'une taxe à cascade de 5 % rapporte plus qu'une TVA ou une taxe sur les ventes au détail perçue au taux de 10 %.

LA TVA ET LES IMPOTS AUTRES QUE LES IMPOTS DE CONSOMMATION

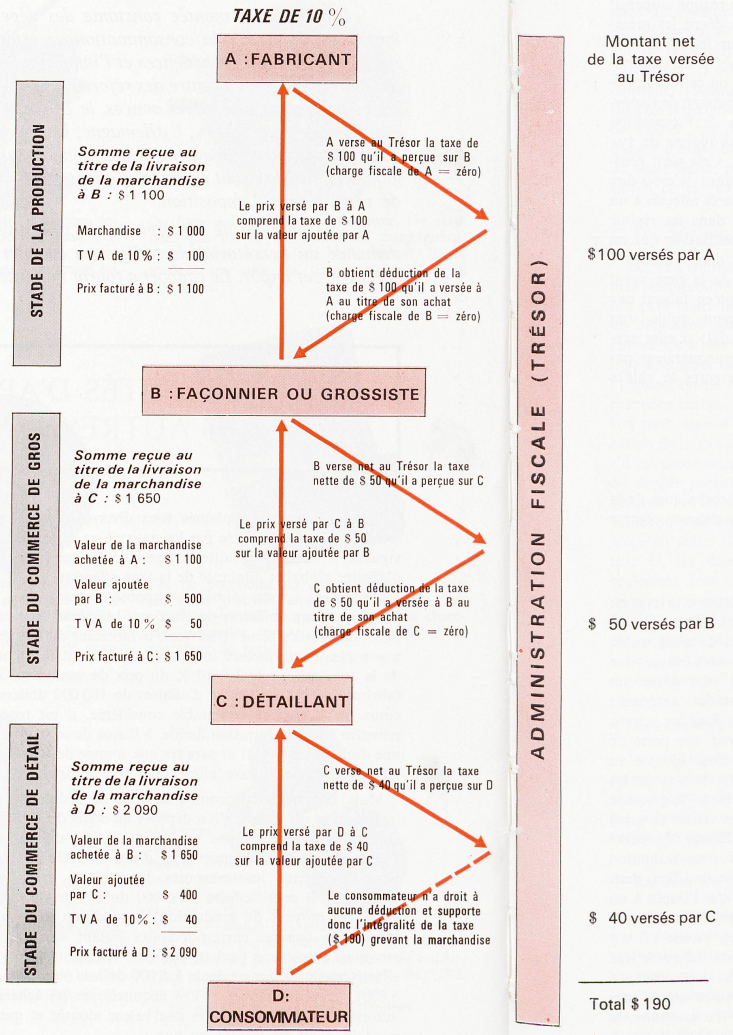
LA TVA ET LES TAXES SUR LES VENTES

• *Considérations économiques*

Comme nous venons de le voir, si les taux et les champs d'application sont identiques, le montant de la taxe perçue est le même, qu'il s'agisse d'une taxe sur les ventes ou d'une TVA. Au « régime des déductions » de la TVA décrit plus haut correspond, dans un système de taxe sur les ventes, le « régime suspensif », selon lequel tous les redevables inscrits au répertoire peuvent acheter des produits en franchise de la taxe, mais sont tenus d'acquitter la taxe sur toutes les ventes qu'ils font à des personnes non inscrites au répertoire des redevables.

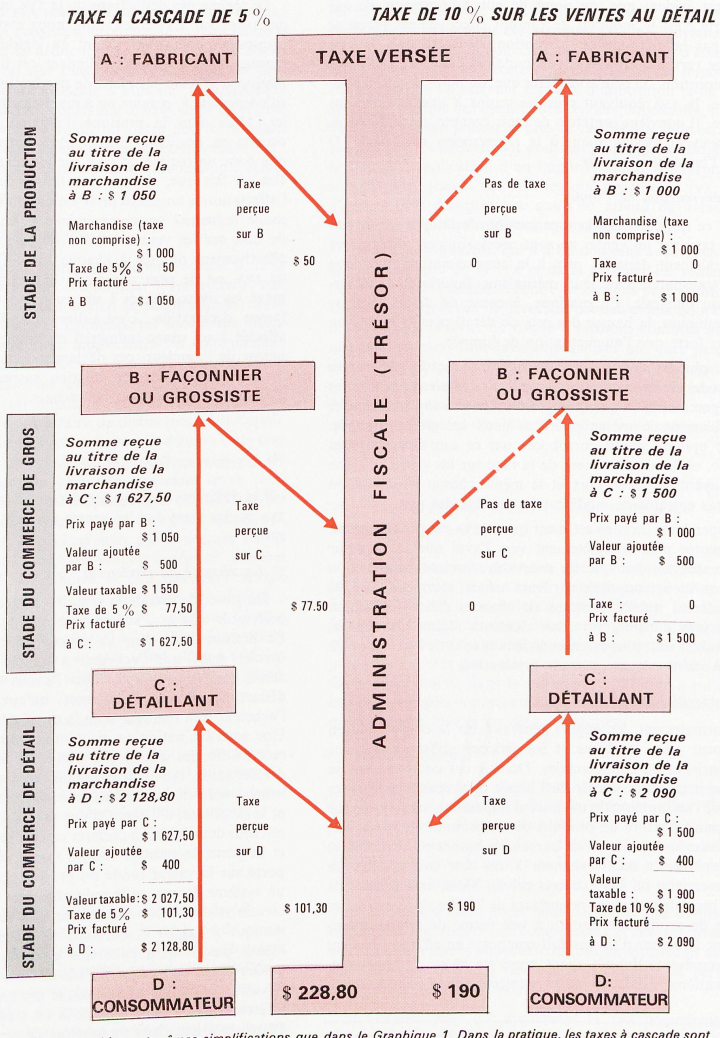
La différence entre les deux mécanismes tient à ce que, dans un régime de TVA, le redevable paye la taxe à ses fournisseurs, qui la reversent au fisc, et la déduit ensuite de la

1 : SCHÉMA SIMPLIFIÉ DU MÉCANISME DE PERCEPTION DE LA TVA *



(*) On suppose : (a) que la TVA est perçue au taux de 10% sur le prix, taxe non comprise, de la marchandise vendue par A s'élève à $ 1 000; (c) que la valeur ajoutée coûts et bénéfices) s'élève à $ 500; (d) que la valeur ajoutée par C (coûts de la main-On ne tient pas compte de la répercussion éventuelle de la taxe" en amont " ni d'une outre le fait qu'en règle générale A a reçu ses éléments de production grevés de la comprise; (b) que la valeur, taxe non par B (façon, emballage, main-d'œuvre, d'œuvre et bénéfices) s'élève à $ 400. taxe occulte éventuelle, On néglige en taxe.

2 : SCHÉMA SIMPLIFIÉ DU MÉCANISME DE PERCEPTION D'UNE TAXE A CASCADE ET D'UNE TAXE SUR LES VENTES AU DÉTAIL *



* Mêmes hypothèses et mêmes simplifications que dans le Graphique 1. Dans la pratique, les taxes à cascade sont parfois perçues à un taux moins élevé au stade de gros et ne sont parfois pas perçues du tout au stade du détail mais, comme l'on néglige dans le schéma la taxe perçue aux stades antérieurs à la production, l'importance relative des taxes perçues correspond à peu près à la réalité.

taxe due sur son propre chiffre d'affaires alors que, dans un régime de taxe sur les ventes, le redevable est entièrement dispensé du paiement de la taxe au titre des ventes qu'il fait à d'autres redevables inscrits au répertoire.

Il est évident que, du point de vue économique, ce qui importe c'est le montant de l'impôt effectivement perçu et non pas la méthode de perception, de sorte que, si l'on néglige certaines différences secondaires dues aux méthodes de perception, on peut considérer que, du point de vue économique, la TVA équivaut plus ou moins à une taxe sur les ventes. Il convient toutefois de tenir compte des différences qui peuvent exister quant à la *répercussion de l'impôt* (1) et à l'*imposition occulte*.

1° *Répercussion de l'impôt*

En ce qui concerne la répercussion de l'impôt, ni la TVA ni la taxe sur les ventes ne sont nécessairement répercutées intégralement dans les prix à la consommation, bien que leur transparence et leur mécanisme favorisent la répercussion intégrale. En pratique, à cause de divers facteurs économiques, la hausse des prix de détail peut être plus ou moins forte que l'augmentation de l'impôt.

La plupart des auteurs considèrent que les différentes méthodes de perception de l'impôt ne devraient pas affecter sa répercussion et que le degré de répercussion devrait être sensiblement le même pour les deux catégories d'impôt. Cette opinion paraît corroborée par ce qui s'est passé en Suède, où le remplacement de la taxe sur les ventes par une TVA ayant le même taux et le même champ d'application n'a pas entraîné de modification sensible des prix.

Cependant, certains estiment que la TVA est probablement répercutée plus complètement vers l'aval que la taxe sur les ventes, du fait que les redevables veulent récupérer la taxe qu'ils ont acquittée sur leurs achats, alors que d'autres considèrent qu'elle a moins de chances d'être totalement répercutée dans les prix, car dans un régime de TVA les redevables sont plus conscients de la taxe et de l'intérêt qu'ils ont à réduire leurs coûts de production.

2° *Imposition occulte*

Normalement, les impôts généraux sur la consommation frappent aussi les biens et les services utilisés à des fins industrielles ou commerciales. Dans le cas contraire, on ne pourrait en effet obtenir de l'impôt des recettes suffisantes que si l'on appliquait un taux d'imposition très élevé, car un grand nombre de produits divers (comme les véhicules, l'essence, les fournitures de bureau, les bâtiments, le mobilier) peuvent servir indifféremment à des fins industrielles ou commerciales ou à des usages privés. Mais, en l'absence de tout procédé technique permettant de l'éviter, la taxation des biens de production aboutit à une forme de double imposition; la valeur d'un produit comporte en effet un élément qui représente l'impôt ayant grevé les biens d'équipement, les matières auxiliaires et les services utilisés pour la fabrication de ce produit, et cet élément incorporé au prix du produit est de nouveau taxé — et même plusieurs fois dans un système de taxe perçue à plusieurs stades — lorsque le produit est lui-même imposé.

Le régime des déductions de la TVA et le régime suspensif des taxes sur les ventes, dont nous avons décrit les mécanismes respectifs, permettent au législateur fiscal, dans la mesure où il le désire, d'éliminer cet impôt « de consommation » grevant les biens de production, ou cette « imposition occulte », comme on a maintenant coutume de l'appeler. Mais dans la pratique, l'élimination de l'imposition occulte est beaucoup plus poussée dans un régime de TVA que dans un régime de taxe sur les ventes. Cela tient peut-être au fait que, si l'on veut limiter les abus (c'est-à-dire l'affectation à un usage privé de biens déclarés affectés à un usage industriel ou commercial), il faut, dans un régime de taxe sur les ventes, vérifier de près l'utilisation qui est effectivement donnée à chaque bien. Or, dans un régime de TVA, on ne peut obtenir la déduction de la taxe ayant grevé les biens affectés à un usage privé qu'en faisant une fausse déclaration, c'est-à-dire en affirmant qu'ils sont affectés à un usage industriel ou commercial; si elles prenaient de l'ampleur, ces déclarations ne manqueraient pas de faire apparaître une relation suspecte entre le chiffre d'affaires et le montant des achats.

• *Considérations techniques*

Les différents avantages et inconvénients techniques de la TVA et des taxes sur les ventes peuvent se résumer comme suit.

1° *La sécurité du rendement*

Du point de vue de la sécurité du rendement, la TVA est préférable à la taxe sur les ventes et ce pour deux raisons. En premier lieu, dans un régime de TVA, ce n'est qu'au dernier stade que l'acheteur a intérêt à sous-évaluer ses achats puisque, comme nous l'avons vu, le système des déductions donne l'assurance qu'aux stades antérieurs l'acheteur sera remboursé de la taxe incluse dans ses achats. Une sous-évaluation ne peut donc entraîner une perte de recettes fiscales que si elle porte sur la valeur ajoutée au dernier stade. Au contraire, dans un système de taxe sur les ventes au détail, le détaillant et le consommateur (le grossiste et le détaillant, s'il s'agit d'une taxe sur les ventes en gros) ont tous deux intérêt à déclarer un chiffre inférieur à la réalité et la perte de recettes fiscales due à cette sous-évaluation porte sur la valeur totale du produit. En second lieu, dans un système de TVA, si le redevable peut éluder l'impôt à un certain stade, le fisc ne perd rien s'il réussit à récupérer ce manque à gagner à un stade ultérieur et, même s'il n'y réussit pas, il aura au moins perçu la taxe afférente aux stades ayant précédé celui où elle n'a pas été perçue; si l'évasion a lieu au stade final, le fisc ne perdra que la taxe afférente à la valeur ajoutée à ce stade. Au contraire, si l'évasion a lieu dans un système de taxe sur les ventes, le fisc est frustré de la totalité de la taxe exigible sur le produit.

En outre, la TVA facilite beaucoup le contrôle des impôts assis sur les bénéfices des entreprises car, du fait que les redevables sont tenus, pour pouvoir bénéficier de la déduc-

(1) La répercussion de l'impôt mesure l'influence qu'exerce sur les prix la création d'un impôt nouveau ou l'augmentation du taux d'un impôt existant. La répercussion est totale lorsque, à la suite d'une majoration de la charge fiscale grevant un produit, la différence entre le prix de ce produit après majoration et le prix avant majoration est égale à cette majoration.

tion de taxe, de comptabiliser et de présenter leurs factures d'achat, les vérificateurs des services fiscaux peuvent prendre copie de ces factures pour vérifier par recoupements la comptabilité des vendeurs. C'est là, incidemment, une garantie contre une forme de fraude qui pourrait se produire dans un système de TVA mais non dans un régime de taxe sur les ventes, et qui consiste à produire de fausses factures afin de bénéficier de la déduction de taxe au titre d'achats inexistants. Il est vrai que l'insuffisance de personnel peut empêcher l'administration fiscale d'exploiter complètement tous les renseignements auxquels elle a accès dans un régime de TVA et l'on peut faire valoir en outre que le principal danger d'évasion fiscale émane des petits commerçants qui, de toute façon, peuvent rester en dehors du champ d'application de la TVA.

2° *Les sujétions des redevables*

La TVA oblige généralement les commerçants à tenir une comptabilité bien plus compliquée. Dans certains cas, elle peut cependant être une source de simplification; ainsi, un détaillant qui vend des camionnettes tant à des particuliers qu'à des entreprises industrielles ou commerciales doit distinguer entre ces deux catégories d'opérations, pour l'application de la taxe sur les ventes (en supposant que la première catégorie soit imposable et que la seconde ne le soit pas), mais il n'a pas à faire de distinction pour l'application de la TVA puisque l'acheteur pourra déduire cette taxe s'il est commerçant ou industriel, mais ne le pourra pas s'il est simple particulier. On peut dire cependant qu'en règle générale les sujétions administratives que la taxe sur les ventes impose aux commerçants sont bien plus légères car, jusqu'au stade final, ceux-ci ne sont pas concernés par la taxe et, au dernier stade, les vendeurs doivent déclarer seulement leur chiffre d'affaires et non pas leurs achats. Ainsi, le nombre des redevables est passé de 170 000 à 340 000 en Suède, lorsque la taxe sur les ventes au détail a été remplacée par la TVA et de 45 000 à 350 000 au Danemark, lorsque la taxe sur les ventes en gros a fait place à une TVA dont le champ d'application s'étend jusqu'au stade du détail.

3° *Les sujétions de l'administration fiscale*

La multiplication des points de perception implique *a priori* un accroissement de la charge de travail de l'administration fiscale. En revanche, la comptabilité plus précise que les redevables doivent tenir pour l'application de la TVA facilite le contrôle fiscal.

4° *Les rentrées fiscales*

Indépendamment des meilleures garanties qu'elle offre du point de vue du rendement de l'impôt, la méthode de recouvrement fractionné de la TVA favorise le fisc au détriment du commerce; en effet, si une partie de l'impôt tombe dans les caisses du Trésor plus tôt que sous un régime de taxe sur les ventes, le redevable doit normalement faire l'avance du montant de la taxe incluse par ses fournisseurs dans le prix de ses achats avant de pouvoir rentrer dans ses fonds, alors que sous un régime de taxe sur les ventes le redevable n'a pas en principe à payer la taxe avant de l'avoir recouvrée auprès du consommateur.

• *Considérations politiques*

Lorsque la Commission royale suédoise a recommandé dans son rapport, en 1964, de remplacer la taxe sur les ventes par la TVA, elle pensait qu'il serait souhaitable d'accroître les recettes provenant de la fiscalité indirecte. Une opinion semblable a récemment été exprimée par le Gouvernement norvégien. Lorsqu'un gouvernement a l'intention d'accroître considérablement les recettes procurées par les impôts de consommation en relevant les taux d'imposition et en élargissant la gamme des biens et des services imposables, il peut avoir, sur le plan politique, plus de facilité à le faire en instituant un impôt entièrement nouveau plutôt qu'en élargissant le champ d'application d'un impôt existant. Au surplus, la sécurité plus grande des recettes que procure la TVA revêt d'autant plus d'importance que l'on attend davantage de ressources des impôts de consommation.

Un second argument, qui n'a lui non plus aucun lien avec la nature propre de la TVA et de la taxe sur les ventes, est l'éventualité de l'adhésion future de certains pays au Marché Commun, auquel cas ils devraient probablement adopter de toutes façons la TVA. Le risque d'évasion, combiné au fait que tous les pays Membres appliquaient une taxe perçue à plusieurs stades, a probablement été la raison principale qui a incité la CEE à préférer la TVA à une taxe sur les ventes au détail, étant donné en particulier qu'en Belgique, en Italie et aux Pays-Bas les détaillants n'étaient pas assujettis à une taxe à cascade.

• *Considérations relatives au commerce international (2)*

On a parfois soutenu, à tort, que le remplacement d'une taxe sur les ventes par la TVA devrait présenter des avantages du point de vue de la balance des paiements. Ce ne peut être le cas puisque les deux formes d'imposition sont à peu près équivalentes du point de vue économique et qu'elles permettent toutes deux une compensation exacte aux frontières. Néanmoins, dans la pratique, la réforme a pu avoir certains effets peu importants sur les échanges internationaux, que l'on peut classer en deux catégories.

— *Effets favorables*

a) Le remplacement d'une taxe sur les ventes par la TVA s'est parfois accompagné, dans la pratique, d'un élargissement du champ d'application de l'impôt et d'un relèvement des taux d'imposition. L'effet est favorable pour la balance des paiements dans la mesure où la taxe n'est pas entièrement répercutée (si tant est qu'elle le soit) dans les prix.

b) La réforme peut avoir pour corollaire une diminution de l'imposition occulte non compensée. Cet effet est favorable en l'absence d'autres mesures (comme l'impôt suédois de 1 % sur la masse salariale) destinée à compenser la perte de recettes qui en résulte pour le fisc.

c) Certains pays qui appliquent la TVA permettent aux exportateurs, contrairement aux redevables vendant à l'in-

(2) Voir « Aménagements fiscaux aux frontières et structures fiscales des pays Membres de l'OCDE », OCDE, novembre 1968.

térieur, de se procurer des marchandises en suspension de la taxe et cette mesure peut encourager l'exportation. Dans un régime de taxe sur les ventes, tous les redevables inscrits au répertoire peuvent, qu'ils soient ou non exportateurs, se procurer des marchandises en suspension de la taxe.

— *Effets défavorables*

a) Les prix intérieurs peuvent augmenter, même si les recettes fiscales ne s'accroissent pas, dans la mesure où intervient une redistribution de la charge fiscale grevant certains biens ou services, étant donné qu'une augmentation d'impôt a plus de chances d'être répercutée sur le consommateur qu'une diminution.

b) Dans la mesure où l'évasion fiscale est moindre sous un régime de TVA, la charge fiscale intérieure effective augmente par rapport aux compensations aux frontières.

LA TVA ET LES TAXES A CASCADE

• *Les inconvénients d'un système à cascade*

Le principal motif du remplacement des taxes à cascade par la TVA était que les pays des Communautés Européennes (qui appliquaient tous, sauf la France, des taxes à cascade) souhaitaient harmoniser leurs impôts de consommation et que le système à cascade présente au moins trois inconvénients sérieux. D'abord, le montant de la taxe à cascade finalement payé sur un produit dépend principalement du nombre de ventes dont celui-ci a fait l'objet, de sorte qu'une entreprise intégrée acquitte sur un produit donné beaucoup moins d'impôts qu'une petite entreprise.

Le second inconvénient, qui découle du premier, est qu'il est impossible de calculer la taxe à percevoir sur les produits importés et la ristourne à verser sur les produits exportés pour compenser exactement la taxe perçue sur les produits nationaux similaires vendus sur le marché intérieur. Les compensations aux frontières doivent donc être calculées sur des *moyennes*, ce qui signifie que, dans certains cas, elles pourront être tantôt trop élevées, tantôt trop faibles.

Le troisième inconvénient important des taxes à cascade est qu'elles ne constituent pas des *impôts de consommation purs ;* le système taxe lourdement les biens d'équipement et entraîne de ce fait une discrimination à l'encontre des entreprises à forte intensité de capital et en faveur des entreprises utilisant une forte proportion de main-d'œuvre. Le régime des déductions de la TVA et le régime suspensif des taxes sur les ventes permettent d'éliminer l'imposition des biens de production, dans la mesure où le législateur fiscal le désire, mais il n'existe, dans le système des taxes à cascade, aucun procédé de technique fiscale qui permette d'atténuer l'imposition occulte.

• *Considérations relatives au commerce international*

Une question importante, qui a fait l'objet ces derniers temps de longs débats au sein de l'OCDE, est celle de savoir quel est l'effet probable de la substitution de la TVA à une taxe à cascade sur la balance des paiements d'un pays. On a tout d'abord estimé en général qu'une telle réforme devrait être favorable pour la balance des paiements car on s'est accordé à reconnaître que, dans un système de taxe à cascade, le niveau moyen des taxes à l'importation et des ristournes à l'exportation était trop bas, alors qu'avec la TVA les compensations aux frontières seraient exactes. Toutefois, dans la pratique, il faut tenir compte de plusieurs facteurs compensateurs.

En premier lieu, les entreprises qui travaillent surtout pour l'exportation tendent à s'intégrer et paient donc vraisemblablement moins de taxes que les entreprises moyennes dans un système à cascade, bien qu'elles perçoivent la ristourne moyenne à l'exportation. En deuxième lieu, l'adoption de la TVA a pour conséquence que certaines entreprises paient moins d'impôt qu'auparavant, mais que d'autres en paient davantage (en supposant, comme ce fut le cas lors des réformes récentes, que le but soit d'obtenir de la TVA à peu près les mêmes recettes fiscales que de la taxe à cascade supprimée); comme les entreprises ont généralement tendance à répercuter les majorations d'impôt sur les consommateurs et à profiter au contraire des réductions d'impôt pour relever leurs marges bénéficiaires ou absorber la hausse constante des coûts, les réformes de ce genre entraînent généralement une hausse générale des prix.

En troisième lieu, chaque fois que l'on a effectivement remplacé une taxe à cascade par la TVA ou que l'on a envisagé une telle réforme, on n'a pas estimé possible de passer directement à l'application d'une TVA pure. Dans la pratique, les biens d'investissement restent soumis, en général pendant quatre ans, à une taxe qui n'est ni déductible à l'intérieur ni compensée aux frontières. En effet, si un pays passait directement d'une taxe à cascade à une TVA pure, les entreprises différeraient leurs investissements et épuiseraient leurs stocks, ce qui provoquerait de graves perturbations dans l'économie. Celles-ci ne pourraient être évitées que si l'État remboursait aux redevables les taxes à cascade ayant grevé les stocks et les biens d'investissement antérieurement à la date d'effet de la réforme, mais les conséquences budgétaires en seraient sérieuses.

En quatrième lieu, étant donné que, comme nous l'avons vu plus haut, la TVA offre, du point de vue de la sécurité des recettes fiscales, des garanties que ne présente pas une taxe à cascade, la proportion de l'impôt théoriquement exigible qui sera effectivement perçue est probablement supérieure avec la TVA, ce qui a pour effet d'accroître la charge fiscale intérieure effective, même si la charge nominale n'augmente théoriquement pas. Enfin, lorsqu'on dit que les ajustements fiscaux aux frontières sont exacts avec la TVA, on suppose que les impositions occultes ne sont pas prises en considération; lorsqu'on dit qu'il y a sous-compensation avec une taxe à cascade, on suppose au contraire que la charge fiscale intérieure tient compte des impositions occultes.

Toutefois, dans la pratique, les facteurs qui entrent en ligne de compte sont si nombreux (notamment l'importance de la sous-compensation et la mesure dans laquelle la situation économique permet une hausse des prix) qu'il est impossible de formuler des conclusions générales au sujet des effets que peut avoir sur les échanges commerciaux le remplacement d'une taxe à cascade par la TVA et, qui plus est, il n'est même pas facile de déterminer ces effets dans un cas particulier.

LA TVA ET LES AUTRES IMPOTS DE CONSOMMATION

Certains ont eu l'idée de se servir de la TVA, bien que ce ne soit pas là un élément inhérent au système, pour accroître relativement le produit des impôts de consommation par rapport au produit des autres catégories d'impôts. A cet égard, il convient de distinguer entre la conception scandinave, qui consiste à augmenter les impôts de consommation et à diminuer l'impôt sur le revenu des personnes physiques, et la conception consistant à accroître les impôts de consommation et à réduire les impôts sur les entreprises (impôt sur les bénéfices des sociétés ou impôt sur les salaires à la charge de l'employeur); étudiée au Royaume-Uni et aux États-Unis, cette seconde conception a été mise en pratique en France.

LA TVA ET L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

L'aggravation du poids de la TVA combinée à un allégement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques implique un transfert de charge fiscale des épargnants aux consommateurs et, généralement, des riches aux pauvres; elle a été critiquée dans le passé pour des motifs d'ordre social. Si les réformes récemment appliquées en Suède et en Norvège dénotent une préférence dans ce sens, cela tient probablement au fait que, dans des pays où les salaires sont élevés et le régime de Sécurité sociale très étendu, on peut considérer que le fait d'imposer lourdement les revenus a un effet déprimant non seulement sur les chefs d'entreprise mais également sur la main-d'œuvre, alors que l'on peut compenser, par un accroissement des avantages sociaux, les effets régressifs que produit sur le plan social une aggravation des impôts de consommation. En outre, il est sans doute plus facile d'influencer la demande des consommateurs, du moins dans l'immédiat, en modifiant les taux des impôts de consommation qu'en aménageant ceux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

LA TVA ET LES IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES ET SUR LES SALAIRES

Bien qu'elle relève encore du domaine de la théorie, la possibilité de réduire ou de supprimer les impôts sur les bénéfices et de compenser par l'institution de la TVA la perte de recettes qui en résulterait a été longuement débattue au Royaume-Uni et aux États-Unis. On a fait valoir qu'une telle réforme stimulerait l'économie, en transférant sur les entrepreneurs les moins efficaces, dont les coûts sont élevés, la charge fiscale qu'assument les entrepreneurs les plus efficaces, qui réalisent d'importants bénéfices. Par contre, on a fait observer que les entreprises fortement bénéficiaires ne sont pas nécessairement celles qui sont les plus efficaces et l'on a souligné l'effet régressif qu'aurait sur le plan social la répercussion sur le consommateur de la charge fiscale supportée par les entreprises réalisant des bénéfices élevés.

On peut aussi transférer sur les consommateurs la charge fiscale des entrepreneurs en remplaçant tout ou partie d'un impôt sur les salaires à la charge de ces derniers par une TVA nouvelle ou plus lourde. Ainsi, en novembre 1968, alors que les coûts des entreprises et le pouvoir d'achat des consommateurs avaient fortement augmenté à la suite des accords de salaires de l'été précédent, la France a supprimé le versement forfaitaire sur les salaires et majoré les taux de la TVA.

LES EFFETS SUR LE COMMERCE INTERNATIONAL DU RENFORCEMENT DE LA FISCALITÉ INDIRECTE

On a soutenu, mais cela paraît plus discutable, que l'accroissement de l'importance relative des impôts de consommation, aux dépens de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou de la taxe sur les salaires à la charge des employeurs aurait des effets favorables sur la balance des paiements car, d'après les règles du GATT, on peut soumettre les importations à des impôts de consommation ou en exonérer les exportations alors qu'on ne peut pas le faire avec d'autres impositions. A l'encontre de cette thèse, on a fait observer que les hausses du coût des matières premières, des salaires, etc., qui suivent le relèvement des impôts de consommation entraînent une telle hausse des prix intérieurs que l'on ne peut plus espérer retirer aucun avantage, sur le plan de la concurrence internationale, d'un accroissement relatif du rôle joué par les impôts de consommation. Il s'agit là d'un problème complexe, où le degré de répercussion vers l'aval des différentes catégories d'impositions joue un rôle capital et qui est au cœur de la controverse sur les aménagements fiscaux aux frontières (3).

(3) Voir « Aménagements fiscaux aux frontières et structures fiscales des pays Membres de l'OCDE ».

Article paru dans le n° 44 de février 1970 de l'Observateur de l'OCDE et reproduit avec l'aimable autorisation de la rédaction.