

1 Principales tendances et données relatives aux impôts sur la consommation

1.1. Introduction

Les impôts sur la consommation correspondent à environ un tiers du total des impôts collectés dans les pays membres de l'OCDE. Ils se présentent sous deux formes communes : les impôts généraux sur la consommation (les taxes sur la valeur ajoutée et les taxes sur les ventes au détail) et les impôts sur des biens et services déterminés (essentiellement les droits d'accise).

1.1.1. La TVA est devenue le principal impôt sur la consommation dans l'ensemble des pays du monde

Depuis le milieu des années 80, la TVA (également appelée taxe sur les biens et services - TPS) est devenue le principal impôt sur la consommation en termes de recettes et de couverture géographique. Elle est conçue comme un impôt sur la consommation finale qui est globalement neutre à l'égard du processus de production et des échanges internationaux. De manière générale, elle passe pour un impôt relativement favorable à la croissance. Beaucoup de pays en développement se sont dotés, au cours des deux dernières décennies, d'un régime de TVA destiné à compenser la perte de recettes issues des taxes sur les échanges commerciaux du fait de la libéralisation du commerce. Quelque 170 pays disposent aujourd'hui d'un système de TVA (voir annexe A) ; parmi eux figurent 36 des 37 pays membres de l'OCDE, les États-Unis constituant l'unique exception, bien que la plupart des États de l'Union disposent d'une taxe sur les ventes au détail sous une forme ou sous une autre. Ce chiffre a plus que doublé en 25 ans. La TVA génère environ un cinquième du total des recettes fiscales au sein de la zone OCDE et dans le reste du monde.

Sous l'effet de l'évolution de la TVA en tant que source de plus en plus importante de recettes fiscales partout dans le monde, et de son application à un éventail de plus en plus étendu d'activités économiques, la TVA devient une thématique de plus en plus prégnante dans le débat mondial sur les politiques fiscales. Cette généralisation de la TVA à l'échelle mondiale a coïncidé avec l'expansion rapide des échanges internationaux de biens et de services dans une économie de plus en plus mondialisée. La majeure partie des échanges internationaux est désormais assujettie à la TVA et l'interaction entre les régimes nationaux de TVA peut avoir des effets significatifs de facilitation ou de distorsion des échanges. Dans ce contexte, les autorités fiscales du monde entier ont constaté que l'absence de cadre convenu au niveau international pour l'application de la TVA aux échanges internationaux a fait naître des risques de plus en plus élevés de sous-imposition et de pertes de recettes fiscales pour les États, mais aussi de distorsions des échanges dus à une double imposition. La nécessité d'élaborer une réponse mondiale cohérente aux problèmes posés par l'application de la TVA aux échanges internationaux est amplifiée par la forte progression des échanges internationaux de services, de produits numériques et de biens vendus en ligne sous l'effet du

développement de l'économie numérique. En réponse à l'appel international lancé en faveur d'une norme mondiale régissant la conception et le fonctionnement de la TVA, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE (CAF) a élaboré les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, qui ont été adoptés en tant que Recommandation par le Conseil de l'OCDE en septembre 2016.

Cette Recommandation est le premier instrument juridique dont se dote l'OCDE dans le domaine de la TVA. Elle contient les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, qui présentent une série de normes convenues à l'échelon international et d'approches recommandées en faveur d'une application cohérente de la TVA aux échanges internationaux, en particulier aux services et aux biens incorporels. Ils visent essentiellement à réduire les incertitudes et à diminuer les risques de double imposition et de non-imposition involontaire dus à certaines incohérences qui caractérisent l'application de la TVA dans le contexte du commerce international. Les Principes directeurs ont été élaborés à la faveur d'un processus inclusif, avec la participation active d'organisations internationales et de juridictions qui ne se limitent pas aux membres actuels de l'OCDE, et en menant des consultations approfondies avec les milieux d'affaires. Ces Principes sont complétés par des orientations détaillées de mise en œuvre, qui s'attachent en particulier à définir des méthodes et des stratégies permettant de s'assurer que la TVA sur les ventes en ligne de biens, de services et de produits numériques est collectée de façon efficace et cohérente (voir la section 1.8 ci-après).

Ces normes de l'OCDE pour la collecte efficace de la TVA sur les ventes en ligne de biens, de services et de produits numériques exercent une influence sur la réforme des systèmes de TVA dans un nombre croissant de pays dans le monde, y compris hors de la zone OCDE. Plus de 60 pays ont d'ores et déjà appliqué ces normes, et plusieurs autres se préparent à les déployer ou envisagent de le faire. En outre, les pays en développement sont de plus en plus intéressés par les normes de l'OCDE et le savoir-faire dont elle dispose en matière de TVA. De même que dans d'autres domaines couverts par des normes fiscales internationales, l'Organisation s'emploie à intensifier progressivement la participation des pays non membres à la conception des normes dans le domaine de la TVA tout en élargissant le champ des orientations et du soutien proposé aux pays en développement désireux de les mettre en application. Ainsi, l'OCDE élabore des boîtes à outils régionales spécifiques pour aider les pays en développement à mettre en œuvre ses normes et ses orientations en matière de TVA. L'impact sans cesse croissant de ces normes reflète leur importance essentielle en tant qu'outil permettant aux pays de mobiliser des recettes de TVA et de minimiser les distorsions de concurrence entre vendeurs en ligne et entreprises traditionnelles. Cet aspect est d'autant plus pertinent que les mesures de confinement et d'atténuation prises en réponse à la pandémie de COVID-19 en 2020 ont entraîné une montée en flèche des ventes en ligne et de la demande de produits et de services numériques.

La conception et l'administration du régime de TVA occupent une place importante dans la panoplie de mesures budgétaires prises par les États pour atténuer les répercussions de la crise du COVID-19 en 2020. La pandémie de COVID-19 a provoqué une crise sanitaire et économique sans précédent dans l'histoire récente. Partout dans le monde, les pouvoirs publics ont adopté des mesures de confinement et d'atténuation de grande ampleur visant à ralentir et à réduire les taux de contamination. Conjuguées à la crise sanitaire générale, ces mesures de confinement nécessaires ont eu des conséquences brutales et profondes. Elles ont réduit la production et, couplées à la crise sanitaire, ont freiné la demande des entreprises et des ménages. Une fois les mesures de confinement mises en place, les pouvoirs publics ont d'abord agi pour atténuer les difficultés économiques et maintenir la capacité productive de l'économie. Les mesures de politique économique visaient avant tout à soutenir la trésorerie des entreprises pour les maintenir à flot et à procurer un complément de revenu aux ménages vulnérables. À mesure que la pandémie se prolonge et que l'incertitude sur son évolution perdure, les pays étoffent et complètent ces mesures d'urgence. Les mesures en matière de politique et d'administration de la TVA représentent un volet essentiel de ces réponses de politique économique. Ces mesures sont décrites plus en détail dans le chapitre 2 de cette publication.

1.1.2. Les droits d'accise, instrument utilisé pour influencer le comportement des consommateurs

Alors que la TVA existe depuis une soixantaine d'années, les droits d'accise remontent, eux, à l'aube de la civilisation. Prélevées sur une gamme de produits bien précis, les accises sont calculées par référence à diverses caractéristiques comme le poids, le volume, le degré ou la quantité, à quoi s'ajoute parfois une imposition en fonction de la valeur du produit. Bien que dans l'intégralité des pays de l'OCDE et ailleurs, les droits d'accises s'appliquent communément aux alcools, tabacs et carburants, leurs assiette, méthode de calcul et taux varient considérablement d'un pays à l'autre, en fonction de la culture locale et des pratiques historiques. Les autorités recourent de plus en plus souvent aux droits d'accise afin d'influencer le comportement des consommateurs et d'atteindre des objectifs de santé publique et environnementaux.

1.1.3. Structure de ce chapitre

Ce chapitre présente tout d'abord la classification statistique des impôts sur la consommation (section 1.2). Il décrit ensuite l'évolution des recettes issues de ces impôts entre 1965 et 2018 (section 1.3) et examine l'expansion géographique de la TVA (section 1.4). Vient alors une description des principales caractéristiques conceptuelles de cette taxe (section 1.5), des principales caractéristiques conceptuelles des taxes sur les ventes au détail (section 1.6) et celles des impôts sur la consommation de biens et services déterminés (section 1.7). La section 1.8 de ce chapitre étudie plus en détail l'application de la TVA aux ventes internationales de biens, de services et de biens incorporels, et passe en revue les principales recommandations contenues dans les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS élaborés par l'OCDE en tant que norme universelle pour remédier aux problèmes d'application de la TVA, notamment dans le contexte de l'essor de l'économie numérique. Enfin, elle présente les travaux de suivi menés par l'OCDE pour faciliter la mise en œuvre efficace et cohérente de ces normes.

1.2. Classification des impôts sur la consommation

Selon la classification de l'OCDE, le terme « impôts » désigne uniquement les versements obligatoires effectués sans contrepartie au profit des administrations publiques. Dans la nomenclature de l'OCDE, les impôts se divisent en cinq grandes catégories : impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital (1000) ; cotisations de sécurité sociale (2000) ; impôts sur les salaires et la main-d'œuvre (3000) ; impôts sur le patrimoine (4000) ; et impôts sur les biens et services (5000) (OCDE, 2020^[11]).

Les impôts sur la consommation (catégorie 5100 « Impôts sur la production, la vente, le transfert, la location et la livraison des biens et la prestation de services ») se répartissent essentiellement en deux sous-catégories :

- *Les impôts généraux sur les biens et les services* (« impôts généraux sur la consommation », 5110), parmi lesquels figurent les taxes sur la valeur ajoutée (5111), les impôts sur les ventes (5112) et d'autres impôts généraux sur les biens et services (5113).
- *Les impôts sur des biens et des services déterminés* (5120) qui recouvrent essentiellement les accises (5121), les droits de douane et droits à l'importation (5123) et les impôts sur des services spécifiques (5126, par exemple les taxes sur les primes d'assurance et les services financiers).

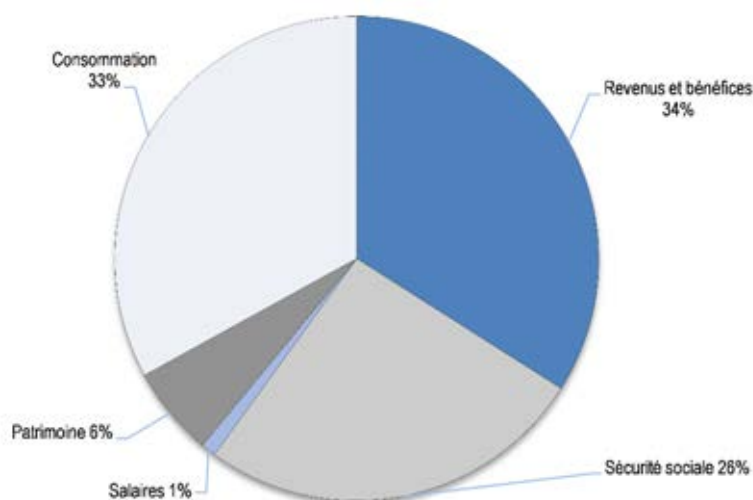
Les impôts sur la consommation comme la TVA, les impôts sur les ventes et les accises sont souvent appelés *impôts indirects* en ce sens qu'ils ne grèvent pas directement la personne censée supporter la charge de l'impôt. Ils sont plutôt appliqués à des transactions, des produits ou des événements déterminés (OECD Glossary of Tax Terms). Ils portent non pas sur le revenu ou le patrimoine, mais plutôt sur les dépenses que financent le revenu et le patrimoine. Les pouvoirs publics collectent généralement l'impôt auprès des producteurs et des distributeurs à divers points de la chaîne de valeur, mais l'impôt est en

principe à la charge des consommateurs, en supposant qu'il sera répercuté sur eux dans les prix facturés par les fournisseurs.

1.3. Évolution des recettes issues des impôts sur la consommation

En 2018, les impôts sur la consommation ont représenté 30.8 % du total des recettes fiscales dans les pays de l'OCDE en moyenne, soit l'équivalent de 10.3 % du PIB dans ces pays (moyenne non pondérée, voir Tableau annexe 1.A.1). Environ deux tiers des recettes provenant de ces impôts étaient imputables aux impôts généraux sur la consommation et un tiers aux impôts sur des biens et des services déterminés (voir Tableaux annexes 1.A.2 et 1.A.3).

Graphique 1.1. Recettes fiscales moyennes par catégories d'impôt en pourcentage du total des recettes fiscales en 2018



Source : OCDE

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225531>

On peut distinguer trois groupes de pays en fonction du niveau des recettes générées par les impôts sur la consommation en pourcentage du PIB : niveau faible (ratios impôts/PIB inférieurs à 9 %) ; niveau moyen (entre 9 % et 13 %) et niveau élevé (supérieur à 13 %). Le groupe de pays affichant un ratio impôts/PIB élevé en 2018 comprenait uniquement des pays membres de l'UE ; à l'inverse, tous les pays affichant un faible ratio étaient des pays non membres de l'UE, à l'exception de l'Irlande.

Entre 2015 et 2018, le ratio moyen des recettes des impôts sur la consommation rapportées au PIB a enregistré une légère baisse de 0.1 point de pourcentage. Au cours de cette période, ce ratio a augmenté dans 19 pays, a diminué dans 15 pays et est resté inchangé dans 3 autres. C'est en Grèce et en Pologne que l'augmentation a été la plus forte (respectivement 1.3 et 1.2 point de pourcentage), et en Turquie que la baisse a été la plus prononcée (1.2 point de pourcentage).

La part globale des impôts sur la consommation dans le total des recettes fiscales est restée relativement stable depuis 1995, sauf pendant la crise économique mondiale de 2007-09, où elle a reculé de 0.33 point de pourcentage en moyenne. Cette baisse résulte dans une large mesure de la diminution des recettes de TVA, sachant que les recettes provenant des impôts sur la consommation et les recettes de TVA n'ont retrouvé leur niveau d'avant crise qu'en 2012. Une étude récente de l'OCDE montre que le niveau général

de consommation est resté relativement stable au cours de la crise mondiale de 2007-09. L'érosion des recettes des impôts sur la consommation et de la TVA était principalement due à une réorientation des dépenses de consommation vers les biens et services de première nécessité, souvent exonérés de TVA ou taxés à des taux inférieurs, ainsi qu'à une augmentation de la consommation de services du secteur public et de services publics, qui ne sont pas assujettis à la TVA. L'élargissement de la base d'imposition sur la consommation en pourcentage du PIB, principalement du fait de la forte baisse des investissements, a cependant compensé en partie ces effets. Toutefois, les recettes tirées des impôts sur la consommation ont été dans l'ensemble moins touchées par la crise économique mondiale, et il apparaît qu'elles sont plus stables dans le temps que les recettes provenant d'autres sources, comme l'impôt sur les sociétés (Simon et Harding, 2020^[2]) (voir l'Étude spéciale de l'édition 2020 des Statistiques des recettes publiques (OCDE, 2020^[1])).

1.3.1. Les impôts généraux sur la consommation génèrent désormais plus de 21 % du total des recettes fiscales

Les impôts généraux sur la consommation englobent la TVA, les impôts sur les ventes et d'autres impôts généraux sur les biens et services. Ces impôts représentaient 21.2 % du total des recettes fiscales dans les pays de l'OCDE en moyenne en 2018, contre 21.1 % en 2015, soit 7.1 % du PIB en moyenne, contre 6.9 % en 2015. Leur importance varie considérablement d'un pays à l'autre, à la fois en pourcentage du PIB et dans le total des recettes fiscales (voir le Tableau annexe 1.A.2 en annexe à ce chapitre). En Australie, aux États Unis, au Mexique et en Suisse, les impôts généraux sur la consommation représentent moins de 4 % du PIB, mais plus de 9 % au Danemark, en Estonie, en Finlande, en Hongrie, en Lettonie, en Nouvelle-Zélande et en Suède. Les recettes provenant de ces impôts sont inférieures à 15 % du total des recettes fiscales en Australie, au Canada, aux États-Unis, en Italie, au Japon et en Suisse et supérieures à 29 % au Chili, en Colombie, en Hongrie, en Israël, en Lettonie et en Nouvelle-Zélande. Les impôts généraux sur la consommation s'élèvent à plus de 20 % du total des recettes fiscales dans 21 des 37 pays de l'OCDE, la moyenne non pondérée pour l'OCDE étant de 21.2 %.

Entre 2015 et 2018, la grande majorité des pays de l'OCDE ont enregistré une augmentation des recettes générées par les impôts généraux sur la consommation : les recettes tirées de ces impôts en pourcentage du PIB ont progressé dans 23 pays, ont reculé dans 9 et sont restées inchangées dans 5.

L'évolution dans la durée montre que les pays membres de l'OCDE recourent de plus en plus aux impôts généraux sur la consommation. Depuis 1975, la part de ces impôts en pourcentage du PIB dans les pays de l'OCDE a presque doublé, passant de 4.1 % à 7.1 % en 2018. Alors que ces impôts ne représentaient que 13.4 % du total des recettes fiscales dans les pays de l'OCDE en 1975, leur part a atteint 21.2 % en 2018.

1.3.2. La TVA demeure la principale source d'impôts généraux sur la consommation, et de loin

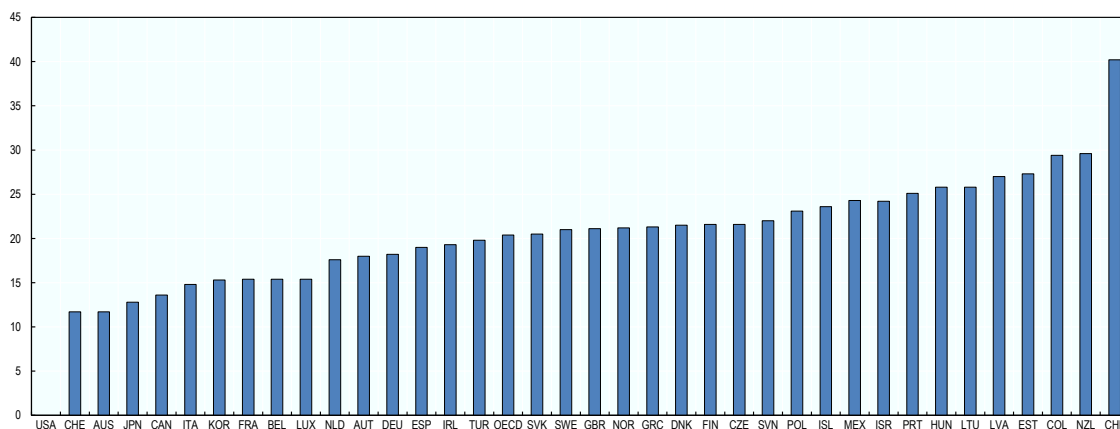
En 2018, la TVA est restée la principale source d'impôts généraux sur la consommation dans la zone OCDE, en moyenne, et un vecteur essentiel de recettes fiscales pour ces pays (voir le Tableau annexe 1.A.4 en annexe à ce chapitre). Les recettes issues de la TVA en pourcentage du PIB ont légèrement augmenté, passant de 6.7 % en 2015 à 6.8 % en 2018 en moyenne, et ont augmenté en pourcentage du total des recettes fiscales de 20.3 % à 20.4 % au cours de la même période

25 des 36 pays dotés d'un régime de TVA ont enregistré une progression de leurs recettes de TVA en pourcentage du PIB entre 2015 et 2018, tandis que 8 pays ont constaté une diminution et 3 pays n'ont pas observé d'évolution. La Pologne et la Grèce sont les pays qui ont connu la plus forte hausse (respectivement 1.1 et 1.0 point de pourcentage), tandis que les baisses sont restées relativement modestes, le Luxembourg étant le pays où la baisse a été la plus marquée (0.4 point de pourcentage).

La TVA est désormais appliquée dans 36 des 37 pays de l'OCDE, les États-Unis étant le seul pays de l'OCDE à ne pas l'avoir adoptée. En 1975, treize des pays membres actuels de l'OCDE étaient dotés d'un régime de TVA (voir le Tableau 2.A.1 en annexe du chapitre 2). La Colombie, l'Espagne, la Grèce, l'Islande, le Japon, le Mexique, la Nouvelle Zélande, le Portugal et la Turquie ont mis en place un système de TVA dans les années 80, et la Suisse a suivi peu après. Les économies d'Europe centrale ont introduit un système de TVA à la fin des années 80 et au début des années 90, souvent inspiré du modèle de l'Union européenne (UE) et dans la perspective de leur future adhésion à l'UE. L'Australie a mis en place une TVA (« taxe sur les biens et services, TPS ») en 2000.

La part de la TVA dans le total des recettes fiscales au sein des 36 pays de l'OCDE qui appliquent une TVA s'inscrit dans une très large fourchette, allant de 12-13 % (Australie, Canada, Japon, Suisse) à 26-27 % (Estonie, Lettonie, Lituanie), et atteignant 29.4 % en Colombie et 29.8 % en Nouvelle Zélande et 41.2 % au Chili (voir le graphique 1.2 et le Tableau annexe 1.4). La TVA génère au moins 15 % du total des recettes fiscales dans 31 des 36 pays de l'OCDE dotés d'une TVA et représente plus de 20 % du total des recettes fiscales dans 21 de ces pays.

Graphique 1.2. Part des taxes sur la valeur ajoutée en pourcentage du total des recettes fiscales, 2018



Source : Adapté des *Statistiques des recettes publiques 2020*, Éditions OCDE, Paris. (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225550>

De nombreux facteurs influent sur le niveau des recettes de TVA et sur leur importance dans la composition des recettes fiscales d'un pays. À l'évidence, les décisions de politique fiscale concernant l'équilibre entre les différentes sources de recettes publiques jouent un rôle essentiel, mais l'efficacité du système fiscal et sa capacité à collecter efficacement la TVA sont également décisives. Le principal facteur déterminant le niveau des recettes de TVA (et leur évolution) est la capacité d'un pays à prélever la TVA sur sa base naturelle, à savoir la consommation finale, minorée par l'application de taux réduits et d'exemptions, et sa capacité à combattre la fraude et la planification fiscales. La capacité à collecter la TVA sur les fournitures en provenance de l'étranger dans le contexte de la transformation numérique de l'économie joue également un rôle croissant. Ces facteurs d'efficacité, dont l'impact est estimé par le ratio des recettes de TVA (voir le chapitre 2), jouent souvent un rôle plus important dans les recettes de TVA collectées par un pays que le niveau du taux normal de TVA (Michael Keen, 2013^[3]).

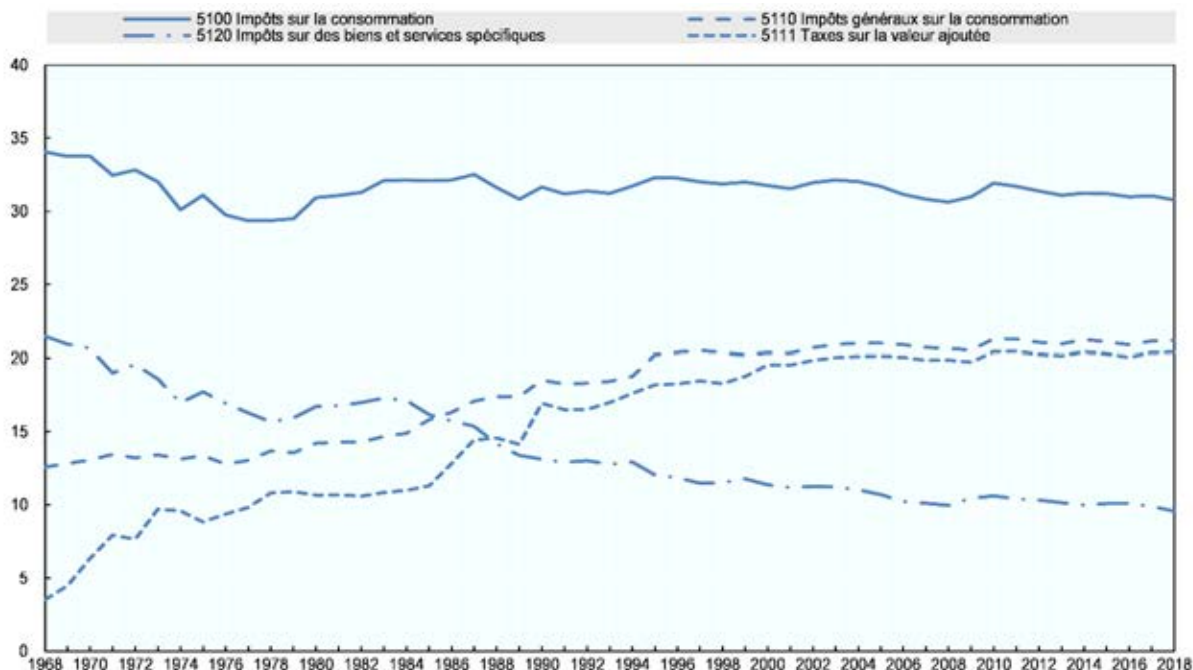
1.3.3. Les impôts sur des biens et des services déterminés représentent désormais moins de 10 % du total des recettes fiscales

Le Tableau annexe 1.A.3 montre que les recettes provenant des impôts sur des biens et des services déterminés ont régulièrement diminué en pourcentage du PIB de 1975 à 2010 (4.6 % en 1975 et 3.3 % en 2010) et sont restées stables en moyenne depuis lors, à 3.2 % en 2018. La part des impôts sur des biens et des services déterminés dans le total des recettes fiscales a suivi la même évolution et a continué de décroître de 1975 à 2016 (17.7 % en 1975 à 10.1 % en 2015, le repli atteignant 9.6 % en moyenne en 2018). La part de ces impôts dans le total des recettes fiscales s'est contractée dans pratiquement tous les pays de l'OCDE depuis 1975.

Les droits d'accise constituent la majeure partie des impôts sur des biens et des services déterminés, puisqu'ils représentaient 2.4 % du PIB en moyenne en 2018, contre 2.5 % en 2015. Entre 2015 et 2018, les recettes générées par les droits d'accise en pourcentage du PIB ont baissé dans 19 pays de l'OCDE, ont augmenté dans 7 pays et sont restées inchangées dans 11 pays. Ces impôts sont examinés plus en détail dans les chapitres 3 et 4.

En conséquence de cette tendance à long terme, la composition des impôts sur la consommation s'est radicalement transformée au fil du temps. La montée en puissance de la TVA est venue compenser le recul de la part des impôts sur des biens et des services déterminés (voir graphique 1.3). Seule la Turquie collecte plus de 15 % de ses recettes fiscales à partir des impôts sur des biens et services déterminés, qui représentent 19.2 % de l'ensemble de ses recettes fiscales, contre une moyenne de 9.6 % au sein de l'OCDE.

Graphique 1.3. Part des impôts sur la consommation en pourcentage du total des recettes fiscales, 1968-2018

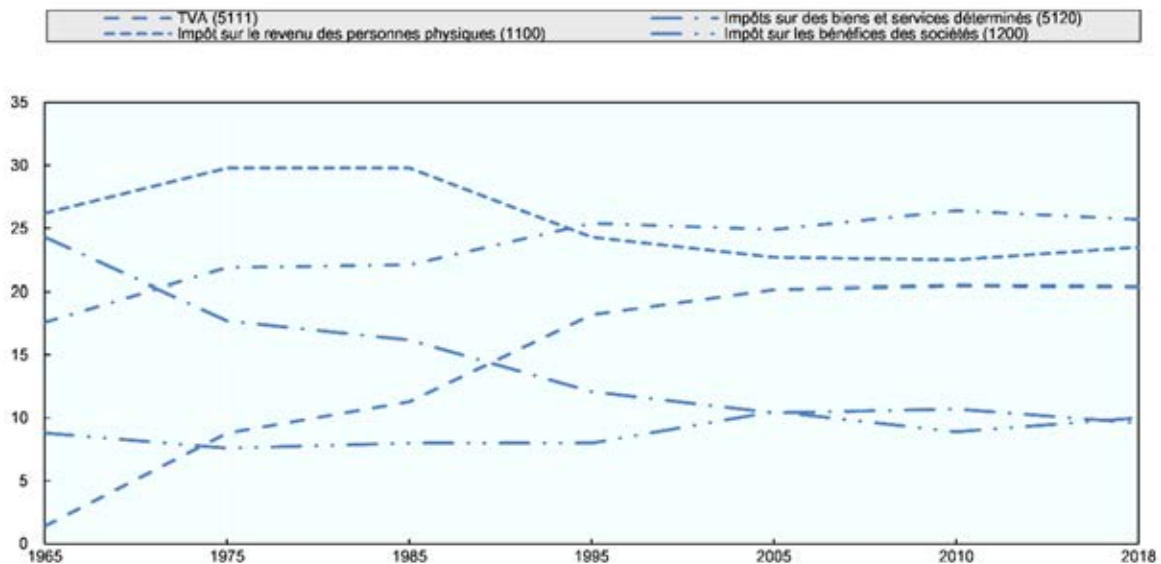


Source : Adapté des *Statistiques des recettes publiques 2020*, Éditions OCDE, Paris. (OCDE, 2020₍₁₎).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225569>

Les graphiques 1.3 et 1.4 montrent l'évolution de la structure fiscale ou de la composition des recettes fiscales dans les pays de l'OCDE de 1965 à 2018. Les structures fiscales sont mesurées par la part des principaux impôts rapportée au total des recettes fiscales. En moyenne, les impôts sur le revenu des personnes physiques (impôts sur le revenu des particuliers et cotisations de sécurité sociale) ont légèrement augmenté au cours de cette période, générant la moitié des recettes fiscales totales en 2018. Avec plus de 20 % du total des recettes fiscales, la TVA est la troisième source de recettes fiscales pour les pays de l'OCDE en moyenne, devant les impôts sur les bénéfices des sociétés, les impôts sur les salaires et les impôts sur le patrimoine. La part des impôts sur les bénéfices des sociétés est restée relativement stable sur le long terme, atteignant 10 % du total des recettes fiscales en 2018.

Graphique 1.4. Évolution de la structure fiscale en pourcentage du total des recettes fiscales, 1965-2018



Source : Adapté des *Statistiques des recettes publiques 2020*, Éditions OCDE, Paris. (OCDE, 2020₍₁₎).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225588>

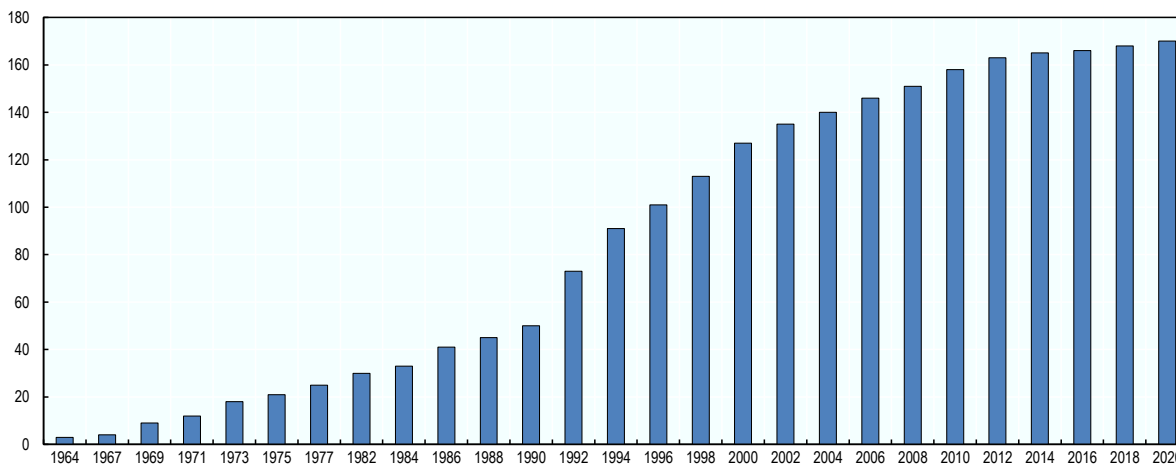
1.4. Expansion de la TVA

L'expansion de la TVA a constitué l'une des principales évolutions en matière fiscale intervenue au cours du dernier demi-siècle. Circonscrite à moins de 10 pays à la fin des années 60, la TVA représente actuellement une source majeure de recettes dans plus de 170 pays (voir le graphique 1.5 et l'annexe A).

Le caractère de neutralité de la TVA dans le contexte des échanges nationaux et internationaux a encouragé sa propagation partout dans le monde. De nombreux pays en développement ont mis en place un système de TVA au cours des dernières décennies pour compenser la perte de recettes issues des taxes sur les échanges suite à une libéralisation du commerce. Dans l'Union européenne, la TVA est directement associée au développement de son marché intérieur. L'adoption d'un système commun de TVA au sein de l'Union européenne avait pour but de supprimer les distorsions commerciales associées aux impôts indirects en cascade que ce système remplaçait et de faciliter la création d'un marché commun dans lequel les États membres ne peuvent pas utiliser les impôts sur la production et la consommation pour protéger leur marché national ou pour obtenir un avantage compétitif par rapport aux autres États

membres. Une TVA est appliquée dans 36 des 37 pays de l'OCDE, la seule exception étant les États-Unis.

Graphique 1.5. Pays dotés d'une TVA, 1960 – 2020



Source : Travaux de l'auteur basés sur Fabiola Annacondia 2019.

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225607>

1.5. Principales caractéristiques conceptuelles de la TVA

Bien que la manière dont les systèmes de TVA ont été mis en œuvre varie considérablement, cet impôt peut se définir par son objectif et son mécanisme spécifique de collecte de la taxe. Les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* (OCDE, 2017^[4]) donnent une vue d'ensemble des caractéristiques essentielles de la TVA, qui sont résumées ci-après.

1.5.1. La TVA est un impôt sur la consommation finale

L'objectif primordial d'un système de TVA est d'imposer la consommation finale sur une assiette large, le terme consommation devant être entendu comme la consommation finale des ménages. En principe, seules les personnes physiques, à la différence des entreprises, réalisent une consommation qui est visée par la TVA. « Les entreprises achètent et utilisent des biens d'investissement, des fournitures de bureau et autres – mais elles ne les consomment pas au sens propre du terme » (Hellerstein, 2010^[5]). Néanmoins, en pratique, nombreux sont les systèmes de TVA qui grèvent non seulement la consommation des personnes physiques, mais aussi celle de diverses entités exerçant des activités non commerciales.

D'un point de vue juridique et pratique, la TVA est essentiellement un impôt sur les transactions. Dans la « vie réelle », la consommation peut prendre plusieurs formes. Certaines choses peuvent être consommées intégralement et immédiatement (comme un trajet en taxi) ; d'autres peuvent être achetées et intégralement consommées plus tard (comme un sandwich) ; d'autres encore peuvent être consommées sur une plus longue durée (comme une chaise de bureau ou un abonnement à une base de données en ligne). Fondamentalement toutefois, la TVA ne grève pas cette consommation matérielle. Elle a pour finalité de taxer la vente au consommateur final par un processus de paiement fractionné tout au long de la chaîne de transactions.

Le processus de paiement fractionné signifie qu'en principe, la TVA est perçue sur les ventes aux entreprises (B2B) ainsi que sur les ventes aux consommateurs privés (B2C). Toutefois, sa finalité étant de grever la consommation finale des ménages, la charge de la TVA ne devrait normalement pas reposer sur les entreprises elles-mêmes, sauf lorsque la législation le prévoit expressément (par exemple, dans le cas d'achats effectués pour la consommation privée par les propriétaires des entreprises ou par leurs salariés). Pour ce faire, les entreprises ont le droit de déduire la TVA qu'elles acquittent sur leurs intrants de la TVA qu'elles prélèvent sur leurs ventes, et de ne verser que le solde à l'administration fiscale.

On pourrait cependant faire valoir que la charge économique de la TVA pourrait, en pratique, reposer selon des proportions variables sur les entreprises et sur les particuliers. De fait, l'incidence effective de la TVA, comme celle de tout autre impôt, est déterminée non seulement par sa nature formelle mais aussi par les circonstances du marché, y compris l'élasticité de la demande et la nature de la concurrence entre fournisseurs (LEbrill@imf.org/MKeen@imf.org/VSummers@imf.org, 2001^[6]).

1.5.2. La taxe est collectée selon un processus fractionné

La caractéristique centrale de la conception de la TVA, dont elle tire son nom, est la collecte fractionnée de la taxe sur la valeur ajoutée créée à chaque stade du processus de production et de distribution. Chaque entreprise dans la chaîne de transactions participe au processus de contrôle et de perception de l'impôt et paie la proportion de taxe reposant sur sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA imposée sur ses intrants taxables et la TVA imposée sur ses ventes taxables. Les entreprises collectent auprès de leurs clients la TVA sur la valeur de leurs ventes et sont autorisées à déduire la taxe payée sur leurs achats ; elles doivent alors calculer et verser la différence à l'administration fiscale (ou peuvent bénéficier d'un remboursement). À cet égard, la TVA se distingue d'une taxe sur les ventes au détail, qui impose la consommation en une seule étape, en principe au niveau du point de vente final.

Cette caractéristique centrale de la TVA, associée au principe fondamental selon lequel la charge de la taxe ne devrait pas reposer sur les entreprises mais sur les consommateurs finals, nécessitent un mécanisme qui permet aux entreprises de déduire la taxe qu'elles ont payée sur leurs propres achats de produits, de services ou de biens incorporels.

Il existe deux méthodes principales pour mettre en œuvre le mécanisme du paiement fractionné :

- Selon la méthode soustractive indirecte (qui est une méthode fondée sur les transactions), chaque opérateur facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses prestations ou livraisons et remet à l'acheteur une facture indiquant le montant de la taxe facturée. L'acheteur peut à son tour déduire ce montant de taxe d'amont de la taxe facturée à ses clients. Il paiera le solde à l'administration fiscale ou percevra un remboursement le cas échéant. Cette méthode se fonde sur des factures qui peuvent, en principe, faire l'objet d'une vérification croisée pour détecter toute surestimation du montant déductible. En établissant un lien entre la déduction de la taxe sur les intrants de l'acheteur et la taxe payée par l'acheteur, la méthode soustractive indirecte vise à décourager la fraude.
- Selon la méthode soustractive directe (qui est une méthode fondée sur les entités), la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant la TVA calculée sur les achats admissibles de celle calculée sur les prestations imposables.

Presque toutes les juridictions qui ont une TVA suivent la méthode soustractive indirecte. Parmi les pays membres de l'OCDE, seul le Japon utilise la méthode soustractive directe, dans laquelle la TVA sur les ventes imposables (taxe d'aval) est calculée en multipliant le montant total des ventes imposables par le taux de TVA ; pour sa part, le montant de la taxe d'amont déductible est calculé en soustrayant la TVA du montant total des achats TVA comprise tel qu'il ressort de la comptabilité des achats de l'entreprise (y compris les achats auprès de fournisseurs exemptés, tels que les petites entreprises non immatriculées,

afin de ne pas créer d'incitations à acheter à des entreprises imposables), mais en excluant les ventes exonérées telles que les services financiers. La TVA due est calculée sur une base annuelle, sauf pour certaines entreprises qui peuvent opter pour une périodicité trimestrielle (les exportateurs qui peuvent prétendre aux remboursements de TVA, par exemple). L'émission de factures mentionnant la TVA n'est pas obligatoire ; les entreprises sont tenues de documenter leur application de la TVA et cette documentation peut contenir des factures.

1.5.3. La TVA est un impôt neutre

Le mécanisme de paiement fractionné, selon lequel la taxe est en principe collectée auprès des entreprises uniquement sur la valeur ajoutée à chaque stade de la production et de distribution, confère à la TVA sa principale caractéristique dans les échanges nationaux : sa neutralité économique. Le droit à déduction intégral de la taxe d'amont tout au long de la chaîne des transactions, à l'exception du consommateur final, garantit la neutralité de la taxe quels que soient la nature du produit, la structure de la chaîne de distribution et les moyens mis en œuvre pour sa fourniture (par exemple, magasins de détail, livraison à domicile, téléchargements sur Internet). En application du mécanisme du paiement fractionné, la TVA « transite par les entreprises » pour grever uniquement les ventes au consommateur final.

Lorsque, sur une période donnée, la TVA déductible sur les intrants est supérieure à la TVA collectée sur les ventes, le paiement excédentaire de TVA qui est ainsi généré devrait être en principe remboursé. C'est notamment le cas pour les exportateurs, dont les ventes sont en principe exonérées de TVA (exemption avec droit à déduction la taxe d'amont correspondante) en vertu du principe de destination, et pour les entreprises dont les achats dépassent les ventes au cours de la même période (entreprise nouvelle ou en développement ou entreprise saisonnière, par exemple). Compte tenu du rôle important joué par ces catégories d'entreprise dans l'expansion économique, il est essentiel que les systèmes de TVA traitent efficacement ces soldes excédentaires pour éviter que ces entreprises ne subissent des distorsions majeures et coûteuses. Parallèlement, cependant, le paiement de remboursements peut de toute évidence ouvrir d'importantes possibilités de fraude et de corruption. Aussi, tout système de remboursement efficace doit être correctement administré, et étayé par une stratégie de conformité bien conçue et fondée sur les risques, et par une stratégie globale de vérification (LEbrill@imf.org/MKKeen@imf.org/VSummers@imf.org, 2001^[7]).

Lorsque le droit à déduction couvre tous les intrants de l'entreprise, ce n'est pas sur les entreprises, mais sur les consommateurs que repose en définitive le paiement de la taxe. Ce n'est pas toujours le cas dans la pratique, car le droit de déduire la taxe d'amont peut faire l'objet de restrictions de plusieurs manières. Certaines sont délibérées et d'autres le résultat d'une administration imparfaite (voir chapitre 2).

Les restrictions délibérées à la déduction de la TVA en amont viennent, en particulier, de l'application d'exonérations de TVA. Quand une vente est exonérée de TVA, aucune TVA n'est facturée sur cette vente et le fournisseur n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont. De nombreux systèmes de TVA prévoient de telles exonérations pour des raisons sociales (santé, éducation et œuvres de bienfaisance), pratiques (services financiers, assurance) ou historiques (biens immobiliers, terrains).

D'autres restrictions au droit de déduire la TVA d'amont concernent les achats utilisés, ou réputés utilisés, pour une consommation privée par les propriétaires d'une entreprise, par ses salariés ou ses clients (par exemple des voitures et des divertissements).

Le chapitre 2 des *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* de l'OCDE présente les principes fondamentaux de neutralité de la TVA et un ensemble de normes internationalement acceptées à l'appui de la neutralité de la TVA dans le contexte des échanges internationaux.

1.6. Principales caractéristiques conceptuelles des taxes sur les ventes au détail

Une taxe sur les ventes au détail est un impôt général sur la consommation à la charge de l'utilisateur final et appliqué une seule fois sur les produits au point de vente ultime. En principe, seuls les consommateurs doivent la payer ; les revendeurs en sont exonérés s'ils ne sont pas les utilisateurs finals des produits. Pour mettre en œuvre ce principe, les entreprises acheteuses sont généralement tenues de remettre au vendeur un « certificat de revente », qui précise qu'elles achètent un article pour le revendre, ou une attestation équivalente qui prouve que l'entreprise se conformera à ses éventuelles obligations fiscales (un certificat de paiement direct, par exemple, qui est analogue au concept de l'autoliquidation). La taxe est facturée sur chaque article vendu aux acheteurs qui ne produisent pas un tel certificat ou une attestation équivalente. La taxe sur les ventes au détail concerne non seulement les détaillants, mais aussi toutes les entreprises qui traitent avec des acheteurs qui ne fournissent pas de certificat de revente ou un autre document précisant qu'aucune taxe n'est due (par exemple, un organisme public ou une œuvre de bienfaisance, sauf si une exonération spécifique s'applique).

L'assiette d'imposition est le prix de vente. Comme la TVA, et contrairement aux taxes en cascade, ce système permet un calcul précis de la charge fiscale et ne fait en principe aucune discrimination entre différents types de circuits de production ou de distribution. Dans la pratique, cependant, du moins aux États-Unis, bon nombre de services ne peuvent être assujettis à la taxe sur les ventes au détail et l'exonération en cas de revente se limite aux produits qui sont revendus sous une forme identique à celle qu'ils avaient quand ils ont été achetés, ou qui sont matériellement intégrés aux produits qui sont revendus, ce qui entraîne une lourde imposition des intrants des entreprises.

En théorie, la TVA et la taxe sur les ventes au détail devraient aboutir aux mêmes résultats finaux : en définitive, ces deux impôts visent chacun à imposer la consommation finale d'un large éventail de produits sur le lieu de consommation. Elles s'appliquent aussi l'une comme l'autre aux dépenses de consommation, à savoir à la transaction entre le vendeur et l'acheteur plutôt qu'à la consommation à proprement parler. Dans la pratique, cependant, le résultat final peut être différent, dans la mesure où le mode de collecte de l'impôt est lui-même différent. Contrairement à la TVA, qui est une taxe collectée à chaque étape de la chaîne de valeur selon un système de paiement fractionné (voir la section 1.5 ci-avant), les taxes sur les ventes ne sont prélevées qu'au tout dernier stade, autrement dit au moment de la vente par le détaillant au consommateur final. Cette dernière méthode présente de grands inconvénients. En effet, plus le taux est élevé, plus la pression exercée sur le maillon le plus faible de la chaîne - le détaillant - est forte, en particulier pour les nombreux petits détaillants. Toutes les recettes sont menacées si le détaillant ne paie pas la taxe aux autorités et la piste qui pourrait permettre de procéder à des vérifications et de retracer les factures est moins bonne que dans le système de TVA, surtout en ce qui concerne les services. En outre, les recettes ne sont pas sécurisées au moment de l'importation, ce qui peut poser un problème crucial à de nombreux pays en développement. En conséquence, une telle taxe est efficace à des taux relativement bas, mais elle est de plus en plus difficile à administrer à mesure que les taux augmentent (Smith et Tait, 1990^[8]).

Les États-Unis sont le seul pays de l'OCDE ayant opté pour une taxe sur les ventes au détail comme principal impôt sur la consommation. Cela étant, cette taxe n'est pas un impôt national. Elle est en fait un impôt infranational prélevé à l'échelon des différents États et des collectivités. Actuellement, 45 des 50 États, ainsi que des milliers de juridictions fiscales locales, lèvent des taxes générales sur les ventes au détail. Dans la plupart des cas, la couverture des taxes locales est pratiquement identique à celles des États, elles sont administrées au niveau des États et correspondent en substance à une simple majoration du taux de la taxe de l'État, les recettes supplémentaires étant transférées aux collectivités locales. Les taxes sur les ventes au détail sont complétées dans chaque État par des taxes d'« utilisation » fonctionnellement identiques, appliquées aux biens achetés auprès de vendeurs situés à l'extérieur de l'État, car les États n'ont pas le pouvoir de taxer des « ventes » qui n'ont pas lieu sur leur sol et appliquent donc une taxe complémentaire au titre de « l'utilisation » sur leur territoire (Jerome R. Hellerstein, 2020^[9]).

Aux États-Unis, les taux combinés des taxes sur les ventes des États et des collectivités locales varient considérablement, de 1.76 % (Alaska), 4.44 % (Hawaï) et 5.46 % (Wisconsin) à 9.53 % (Tennessee), 9.52 % (Louisiane) et 9.47 % (Arkansas). Cinq États n'ont pas de taxe sur les ventes à l'échelle de l'État entier (Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire et Oregon), et parmi ces États, seul l'Alaska autorise les collectivités locales à appliquer des taxes sur les ventes locales et le Montana autorise le prélèvement de taxes spéciales dans des lieux de villégiature (Janelle Cammenga, 2020^[10]). Ces taux sont nettement inférieurs aux taux de TVA applicables dans les pays de l'OCDE (sauf au Canada, au Japon et en Suisse). Cela s'explique par deux principaux facteurs : les risques d'indiscipline fiscale associés à la méthode de collecte de l'impôt sur les ventes (voir ci-avant) et la concurrence entre juridictions (voir ci-après).

Les taxes sur les ventes au détail et les taxes d'utilisation en vigueur aux États-Unis sont soumises à de fortes pressions concurrentielles, surtout dans le contexte des échanges entre États et internationaux. Avant la décision de la Cour suprême dans l'affaire *South Dakota v. Wayfair, Inc.* (juin 2018), les décisions de la Cour suprême interprétant les restrictions constitutionnelles à l'imposition des États interdisaient à ceux-ci d'exiger des vendeurs qu'ils collectent la taxe sur les ventes réalisées à l'occasion d'échanges entre États quand ils n'étaient pas physiquement présents dans l'État de l'acheteur. Les États n'étaient donc pas en mesure de recouvrer efficacement les taxes d'utilisation sur les ventes entre États dans les cas de ventes à distance, un problème qui a pris de l'ampleur avec l'avènement de l'Internet et des ventes en ligne. Dans l'affaire *Wayfair*, la Cour a supprimé le critère de présence physique pour l'application des obligations de collecte de la taxe par les vendeurs à distance, le jugeant « peu judicieux et incorrect », et a confirmé une législation du Dakota du Sud qui impose ces obligations aux vendeurs à distance qui réalisent un chiffre d'affaires annuel dans l'État supérieur à 100 000 USD ou qui accomplissent au moins 200 transactions distinctes dans l'État. En remplacement de l'exigence de présence physique des vendeurs à distance dans l'État où sont situés leurs clients, la Cour a adopté une règle du lien avec l'État (« nexus ») qui cherche à déterminer si l'entité qui doit collecter l'impôt « peut se prévaloir du privilège essentiel de mener des activités » dans l'État sur la base de ses « contacts économiques et virtuels » avec cet État.

Bien que les principes généraux décrits par la Cour dans l'affaire *Wayfair* ne donnent guère d'indications aux administrations fiscales et aux conseillers fiscaux des États quant à la nature et au degré des contacts « économiques et virtuels » qui satisfont à la règle du lien applicable aux vendeurs à distance, la Cour a mis en évidence plusieurs caractéristiques de la législation du Dakota du Sud qui, selon elle, visaient à alléger les contraintes pesant sur les échanges entre États et qui aident ainsi implicitement les États à concevoir leur régime fiscal à l'avenir. Premièrement, la règle de lien prévoit une clause de protection en faveur des vendeurs qui réalisent un faible volume de transactions dans l'État. Deuxièmement, la législation ne s'applique pas de façon rétroactive. Troisièmement, le Dakota du Sud est l'un des États (plus d'une vingtaine au total) à avoir adopté l'Accord de rationalisation de la taxe sur les ventes et de la taxe d'utilisation (SSUTA – qui peut être consulté sur www.streamlinedsalestax.org), qui « harmonise les taxes de manière à réduire les coûts administratifs et de conformité ». Comme la Cour l'explique : « Cet Accord exige l'existence d'une administration fiscale unique au niveau de l'État, une définition uniforme des produits et des services, un barème de taux d'imposition simplifié et d'autres règles harmonisées. Il donne aussi aux vendeurs accès gratuitement au logiciel d'administration de la taxe fourni par l'État. Les vendeurs qui choisissent d'utiliser ce logiciel échappent à l'obligation d'audit ». De fait, en novembre 2020, 42 des 45 États dotés de taxes sur les ventes avaient adopté une législation ou des dispositions administratives imposant des obligations de collecte de la taxe aux vendeurs à distance et aux plateformes numériques en fonction de seuils analogues à ceux défendus par la Cour dans l'affaire *Wayfair*, et plus de la moitié de ces États sont membres du SSUTA, un chiffre appelé à croître à l'avenir. On notera également que le Congrès des États-Unis a en dernier ressort le pouvoir (indépendamment de règles de lien éventuelles préexistantes établies par la justice) de définir les conditions auxquelles les vendeurs à distance doivent collecter la taxe sur les ventes entre États, et pourrait approuver une proposition de loi qui autoriserait les États à exiger cette collecte s'ils ont adopté le SSUTA ou des mesures semblables pour permettre aux vendeurs de se conformer plus facilement à leurs obligations fiscales.

1.7. Principales caractéristiques des impôts sur la consommation de biens et de services déterminés

Dans la nomenclature de l'OCDE, les impôts sur des biens et des services déterminés (5120) englobent différents types de taxes comme les accises, les droits de douane et les taxes à l'importation, les taxes à l'exportation et les taxes sur des services déterminés. Les Tendances des impôts sur la consommation s'intéressent uniquement aux droits d'accise.

Un certain nombre de caractéristiques générales différencient 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 dans la chaîne des transactions.
- Les accises sont généralement calculées sur la base du poids, du volume, de la teneur ou de la quantité du 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 au stade de production ou du commerce de gros (même si, dans certains cas, les accises peuvent aussi être perçues au stade de la revente).

Comme la TVA, les accises se veulent neutres pour les échanges internationaux. La taxe étant normalement collectée quand les biens sont mis à la consommation, la neutralité est souvent assurée en exemptant les biens ciblés des droits d'accise dans des régimes de contrôle (comme les entrepôts sous douane) et au moyen d'une certification de l'exportation finale (là encore dans des conditions contrôlées) délivrée par les services douaniers. De même, pour les marchandises importées soumises à accises, le prélèvement se fait au moment de l'importation, même si les marchandises sont fréquemment couvertes par des régimes contrôlés de franchise d'impôt jusqu'à leur mise à la consommation.

Les accises peuvent couvrir une grande diversité de produits comme le sel, le sucre, les allumettes, les jus de fruits ou les chocolats. Cependant, la gamme des produits soumis à accises a diminué avec l'expansion des impôts généraux sur la consommation. Par contre, les accises sur l'alcool, le tabac et les hydrocarbures sont de plus en plus utilisées par les États pour influencer le comportement des consommateurs, et continuent de générer des recettes publiques considérables (voir le chapitre 3).

Ces dernières décennies, une tendance a émergé qui a consisté à attribuer à ces taxes d'autres fonctions que la simple collecte de recettes. Certains droits d'accise ont été adaptés pour décourager des comportements jugés dangereux, notamment dans le domaine de la santé et de l'environnement. Cela vaut en particulier pour les droits d'accise sur le tabac et l'alcool, dont les taux ont été progressivement relevés afin de freiner la consommation de ces produits. La structure de certains droits d'accise, par exemple sur les carburants routiers et les véhicules, a aussi progressivement changé pour favoriser un comportement plus responsable en faveur du bien-être collectif, notamment de l'environnement (voir le chapitre 3).

1.8. TVA et échanges internationaux – le principe de destination

1.8.1. Le choix du principe de destination

L'objectif essentiel de la TVA, qui grève la consommation finale, conjugué à sa caractéristique de taxe à paiement fractionné, qui est le pilier de la conception de cette taxe, posent les bases des principes de la TVA appliquée aux échanges internationaux. L'enjeu central de politique économique au regard de l'application de la TVA au niveau international est de déterminer si la taxe doit être perçue par la juridiction d'origine ou par celle de destination. Selon le principe de destination, l'impôt est perçu entièrement sur la

consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Selon le principe d'origine, l'impôt est perçu dans les différentes juridictions où de la valeur ajoutée est créée. La principale différence économique entre ces deux principes est que, avec le principe de destination, toutes les entreprises d'une juridiction donnée se livrent concurrence sur un pied d'égalité, tandis qu'avec le principe d'origine, ce sont les consommateurs des différentes juridictions qui se trouvent sur un pied d'égalité.

De solides arguments économiques et politiques plaident en faveur de l'adoption du principe de destination. Premièrement, une TVA fondée sur le principe de destination garantit aux pays la liberté de choisir les taux auxquels ils souhaitent taxer la consommation intérieure. Deuxièmement, en l'absence d'un taux de TVA et d'exemptions uniformes au niveau mondial, l'adoption du principe d'origine aboutirait à des écarts de prix dans le pays pour les mêmes biens, dans la mesure où ils peuvent être soumis à des taux de TVA différents, qui peuvent eux-mêmes différer des taux applicables à la production intérieure. Aussi, le principe d'origine introduit des inefficiences au niveau de la production et implique un certain degré de protection, positive ou négative, de la production intérieure pour chaque pays, fondée sur son taux de TVA par rapport à celui de ses partenaires commerciaux (Victoria J Perry ; Katherine Baer ; Emil M Sunley, 1996^[11]).

À l'inverse, l'application du principe de destination en matière de TVA assure la neutralité des échanges internationaux. Selon le principe de destination, les exportations sont exonérées puisque la taxe sur les intrants est déductible (elles se font donc en franchise de TVA) et les importations sont taxées sur la même base et aux mêmes taux que les transactions intérieures. Dès lors, le total de la taxe payée pour une transaction est déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et par conséquent toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la fourniture au consommateur final.

Pour toutes ces raisons, un large consensus se dégage en faveur du principe de destination, qui est de fait la norme internationale sanctionnée par les règles de l'Organisation mondiale du commerce et il compte parmi les principes essentiels sur lesquels se fondent les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* de l'OCDE.

Les systèmes de taxes sur les ventes au détail, même s'ils fonctionnent différemment dans la pratique, ont aussi pour but d'imposer la consommation de biens et, dans une certaine mesure, de services, dans la juridiction de consommation. Les produits exportés sont généralement exonérés de la taxe sur les ventes afin d'assurer une certaine neutralité pour les échanges internationaux. Cela étant, dans la plupart des systèmes de taxes sur les ventes, les entreprises supportent dans une certaine mesure une taxe non récupérable sur leurs intrants et, si elles exportent des marchandises par la suite, leur prix intégrera en partie cette taxe.

L'application du principe de destination présente toutefois certaines difficultés particulières. Premièrement, comme on l'a vu, la méthode habituelle de mise en œuvre de ce principe pour la TVA consiste à exonérer les exportations, ce qui signifie que les biens et les services qui font l'objet d'échanges internationaux circulent en franchise d'impôt. Les possibilités de fraude sont évidentes. Deuxièmement, bien que la plupart des règles actuellement en vigueur soient généralement destinées à imposer les ventes de biens et de services dans la juridiction où a lieu la consommation, en application du principe de destination, les moyens de concrétiser cet objectif varient d'un pays à l'autre. Cela peut, dans certains cas, entraîner une double imposition ou une non-imposition involontaire et créer des incertitudes à la fois pour les entreprises et les administrations fiscales. L'adoption des Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS de l'OCDE répond à ces difficultés (voir ci-après).

1.8.2. Mise en œuvre du principe de destination

Si le principe de destination est largement accepté en tant que base d'application de la TVA aux échanges commerciaux internationaux, sa mise en œuvre varie néanmoins selon les juridictions. Cette hétérogénéité

peut entraîner une double imposition ou une non-imposition involontaire, et être source de complexité et d'incertitude pour les entreprises et les administrations fiscales.

L'application du principe de destination suppose que le système de TVA permette d'identifier la destination des fournitures. La TVA étant généralement appliquée transaction par transaction, les systèmes de TVA comprennent des règles relatives au « lieu d'imposition » couvrant toutes les transactions, grâce à des « critères présomptifs » qui précisent le lieu où le bien ou le service fourni est supposé être utilisé par une entreprise dans son processus de production et de distribution (si l'acheteur est une entreprise) ou être consommé (si l'acheteur est un consommateur final).

Les paragraphes suivants offrent un bref aperçu des mécanismes permettant d'identifier la destination d'une fourniture, d'abord dans le cas des biens, puis dans celui des services.

1.8.3. Application aux échanges internationaux de biens

Aux fins de la TVA, le terme de « biens » désigne le plus souvent des « biens corporels ». L'application de la TVA aux fournitures de biens dépend normalement du lieu où se trouvent les biens au moment de la transaction et/ou de celui où ils se trouvent à l'issue de celle-ci. La fourniture d'un bien est en principe assujettie à la TVA dans le pays où se trouve le bien lorsque la transaction a lieu. Lorsqu'une transaction implique le déplacement de biens d'une juridiction vers une autre, les biens exportés sont généralement exonérés de la TVA dans la juridiction du vendeur (ils sont expurgés de toute TVA supportée en amont grâce aux déductions successives de la taxe d'amont effectuées par les entreprises), tandis que les importations sont assujetties à la même TVA que les biens intérieurs équivalents dans la juridiction de l'acheteur. La TVA sur les importations est généralement perçue auprès de l'importateur en même temps que les droits de douane, quand les biens sont encore sous contrôle douanier, bien que certaines juridictions reportent son recouvrement jusqu'à la déclaration de TVA de l'importateur. La déduction de la TVA acquittée sur les importations, au même titre que la déduction de la taxe d'amont dans le cas d'une transaction intérieure, garantit la neutralité et limite les distorsions des échanges internationaux.

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 (exonération de la TVA dans l'État membre d'origine) et d'acquisition intracommunautaire (taxe appliquée dans l'État membre de destination) pour les fournitures interentreprises qui permet l'application du principe de destination même en l'absence de procédures douanières.

De nombreux systèmes de TVA prévoient une exonération « *de minimis* » des importations de biens de valeur relativement faible. Ces exonérations découlent le plus souvent du constat que les coûts administratifs supportés par les services des douanes pour assujettir ces biens de faible valeur aux droits et taxes dépasseraient probablement les recettes obtenues. La plupart des pays membres de l'OCDE disposent de tels mécanismes d'exonération de la TVA, dont les seuils varient considérablement d'un pays à l'autre, de 11 USD au Danemark à 200 USD en Colombie. Pour les pays de l'Union européenne, la législation en vigueur jusqu'au 1^{er} juillet 2021 prévoit que les États membres doivent exonérer de la TVA l'importation de biens dont la valeur ne dépasse pas 10 EUR, et sont autorisés à accorder une exonération pour les biens importés d'une valeur supérieure à 10 EUR mais inférieure à 22 EUR. Tous les États membres de l'UE qui sont membres de l'OCDE ont opté pour le seuil supérieur de 22 EUR, sauf le Danemark qui applique le seuil inférieur de 10 EUR, ainsi que la France et la Pologne qui n'appliquent pas de seuil pour les biens importés dans le cadre d'une vente par correspondance. Cette exonération au sein de l'UE ne s'applique pas au tabac ou aux produits du tabac et aux produits alcoolisés. La Turquie n'applique pas de seuil et impose à la frontière toutes les importations de biens indépendamment de leur valeur.

Ces exonérations de TVA appliquées aux importations de biens de faible valeur sont de plus en plus controversées dans le contexte de l'essor de l'économie numérique. Telle est l'une des principales

conclusions du rapport sur l'Action 1 du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, ou BEPS) : *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique* (OCDE, 2017^[12]). Lorsque la plupart des exonérations relatives aux biens de faible valeur ont été mises en place, le commerce électronique n'existait pas, et le volume d'importations bénéficiant de cette exonération était relativement faible. Ces dernières années, cependant, de nombreux pays ont observé une croissance considérable et rapide du volume des importations de faible valeur de biens vendus en ligne non soumises à la TVA. Cela se traduit par des pressions concurrentielles potentiellement inéquitables sur les détaillants nationaux, qui sont, eux, tenus de facturer la TVA sur leurs ventes auprès des clients locaux, et par une baisse des recettes de TVA pour les gouvernements. Cela incite également les entreprises nationales à se délocaliser à l'étranger afin de bénéficier de l'exonération de la vente de biens de faible valeur. Le rapport de 2015 sur l'Action 1 du Projet BEPS reconnaît que la difficulté consiste à trouver un point d'équilibre entre deux exigences : d'une part, la nécessité de protéger les recettes fiscales en évitant les distorsions de la concurrence, et, d'autre part, celle de maintenir les coûts de recouvrement proportionnés aux montants de TVA collectée. Le rapport souligne que les autorités fiscales pourraient être en position d'éliminer ou de réduire leurs seuils d'exonération de TVA pour les importations de biens de faible valeur, si elles parviennent à améliorer l'efficacité du traitement de ces importations et de la collecte de la TVA correspondante. Il explore et évalue les approches possibles pour relever ce défi, faisant observer que le modèle de recouvrement auprès du vendeur représente la solution la plus prometteuse. Avec ce modèle, le vendeur (en ligne) de biens de faible valeur ou la plateforme numérique par l'intermédiaire de laquelle ces biens sont vendus doit s'enregistrer dans la juridiction d'importation et payer la TVA sur ces ventes dans cette juridiction en utilisant le même mécanisme d'enregistrement et de collecte simplifié que celui recommandé pour l'imposition des fournitures à distance de services et de biens incorporels au consommateur final (voir ci-après). Un tel modèle limite ou supprime la nécessité d'une intervention des autorités douanières dans le recouvrement de la TVA pour les importations de ces biens de faible valeur, puisque la TVA est perçue directement auprès du vendeur ou de la plateforme numérique au moment de la vente. Cette méthode de recouvrement peut s'appliquer aux biens qui sont uniquement soumis à la TVA à l'importation, qui sont en pratique des biens dont la valeur est inférieure au seuil d'exonération pour les droits de douane (généralement bien supérieur au seuil d'exonération de la TVA). Les biens soumis à des droits spécifiques tels que les accises ne seraient en principe pas concernés par le modèle de recouvrement auprès du vendeur.

L'OCDE a complété les conclusions et recommandations formulées dans le rapport de 2015 sur l'Action 1 du Projet BEPS en vue de résoudre les difficultés que pose l'application de la TVA à l'économie numérique par des orientations détaillées à l'appui d'une mise en œuvre cohérente et efficace. Un premier rapport intitulé « Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS » (OECD, 2017^[13]) contient des instructions détaillées sur la conception et la mise en œuvre du modèle de recouvrement auprès du vendeur et sur le mécanisme d'enregistrement et de conformité simplifié. Un second rapport sur « le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne » (OCDE, 2019^[14]) propose des orientations pratiques sur les options possibles pour impliquer les places de marché en ligne et autres plateformes numériques dans la collecte de la TVA sur le commerce numérique, en mettant l'accent sur la mise en œuvre du mécanisme de recouvrement auprès du vendeur pour la collecte efficace de la TVA sur les importations de biens de faible valeur.

L'Australie est le premier pays qui, le 1^{er} juillet 2018, a mis en œuvre un modèle de recouvrement auprès du vendeur pour la collecte de la TPS sur les importations de biens de faible valeur, conformément aux orientations de l'OCDE. L'exonération de TPS sur les importations de biens d'une valeur inférieure ou égale à 1 000 AUD reste en vigueur et aucune TPS n'est perçue sur ces importations au cours du processus douanier. Les vendeurs étrangers et les plateformes numériques qui fournissent pour plus de 75 000 AUD de biens imposables aux consommateurs en Australie chaque année sont désormais tenus de s'enregistrer à la TPS en Australie et de facturer la taxe sur leurs ventes aux clients finals en Australie. La TPS sur l'importation de ces biens est prélevée auprès de ces vendeurs étrangers via un régime d'enregistrement simplifié « pour paiement uniquement », conformément aux orientations de l'OCDE. Le

seuil de 75 000 AUD est identique au seuil local d'enregistrement, au-dessous duquel les entreprises australiennes sont exonérées de la collecte de la TPS. Il vise à soulager les petits vendeurs étrangers de l'obligation de s'enregistrer et de verser la TPS sur leurs ventes de biens aux consommateurs australiens, qui représente pour eux une importante charge administrative.

Le 1^{er} décembre 2019, la Nouvelle Zélande a mis en place un régime similaire, dans lequel les importations de biens de faible valeur de fournisseurs étrangers destinés aux clients finals en Nouvelle-Zélande sont taxées si le fournisseur étranger vend des biens pour plus de 60 000 NZD par an dans le pays, soit un seuil d'assujettissement identique à celui appliqué aux entreprises nationales. L'exonération de TPS sur les importations de biens d'une valeur inférieure ou égale à 1000 NZD vendus par des fournisseurs étrangers à des clients finals en Nouvelle-Zélande a également été supprimée à cette date. Comme pour les services fournis à distance, un enregistrement simplifié « pour paiement uniquement » est proposé aux fournisseurs étrangers, qui peuvent opter pour un enregistrement standard donnant droit à la déduction de la taxe sur les intrants pour les achats commerciaux provenant de Nouvelle-Zélande. Ce système est très proche du système australien. Une différence importante tient au fait que la Nouvelle-Zélande a adopté une mesure de simplification qui autorise les fournisseurs dont les ventes aux consommateurs en Nouvelle-Zélande comprennent au moins 75 % de biens ayant une valeur inférieure au seuil de 1000 NZD à opter pour l'application du régime simplifié « pour paiement uniquement » à l'ensemble de leurs ventes, y compris aux biens dont la valeur dépasse 1000 NZD.

Dans les régimes australien et néo-zélandais, les biens achetés à l'étranger via une place de marché en ligne sont considérés comme vendus par cette place de marché en ligne, qui est tenue de collecter et de verser la TPS sur les ventes effectuées par son intermédiaire. Cette obligation vaut aussi pour les « fournisseurs secondaires ». Elle s'applique lorsqu'un vendeur étranger ou une plateforme numérique est tenue de livrer les biens hors d'Australie ou de Nouvelle-Zélande sans savoir que ces biens sont destinés à l'un de ces pays, et que le consommateur conclut un contrat prévoyant que ces biens seront de nouveau livrés en Australie ou en Nouvelle-Zélande. Le fournisseur secondaire est alors responsable de la collecte de la TVA sur la vente de ces biens aux clients finals.

La Norvège a été le troisième pays à s'être doté d'un régime de recouvrement auprès du vendeur pour la collecte de la TVA sur l'importation de biens de faible valeur, conformément aux orientations de l'OCDE, le 1^{er} avril 2020. Dans ce régime, les vendeurs étrangers et les places de marché numériques qui vendent des biens d'une valeur inférieure à 3 000 NOK à des clients finals en Norvège doivent s'enregistrer et déclarer la TVA selon un mécanisme d'enregistrement simplifié « pour paiement uniquement » (VOEC) s'ils vendent pour plus de 50 000 NOK par an dans le pays, soit un seuil d'assujettissement identique à celui appliqué aux entreprises nationales. Le VOEC n'est pas disponible pour les biens dont la valeur est supérieure ou égale à 3 000 NOK, les produits alimentaires, les biens soumis à des règles spéciales et les biens soumis à des droits d'accise, pour lesquels la TVA, les droits d'accise et les droits de douane sont recouverts à la frontière.

L'UE suit la même tendance. En décembre 2017, les États membres de l'UE ont adopté le paquet TVA sur le commerce électronique, dans le but d'améliorer et de simplifier le respect des règles en matière de TVA pour les entreprises qui effectuent des ventes en ligne. L'une des principales mesures prévues par le paquet est la suppression de l'exonération actuelle de la TVA sur les importations de biens de faible valeur (valeur maximale de 22 EUR) provenant de l'extérieur de l'UE à compter du 1^{er} juillet 2021 (European Commission, 2017_[15]). À partir de cette date, les vendeurs européens ou de pays tiers auront la possibilité de facturer et de collecter la TVA sur les ventes à distance de biens de faible valeur importés aux consommateurs de l'UE au moment de la vente, et de déclarer et de payer cette TVA via le portail numérique en ligne de l'UE (Guichet unique, OSS). Ces biens seront alors exonérés de TVA à l'importation, accélérant les procédures de dédouanement. Si les vendeurs européens ou de pays tiers n'optent pas pour ce régime d'enregistrement et de collecte simplifié, la TVA sur l'importation sera collectée auprès des consommateurs par le déclarant en douane (par exemple, opérateur postal, société de courrier, commissionnaires en douane), qui la versera aux autorités douanières au moyen d'un paiement

mensuel. Ces nouvelles règles s'appliqueront aux ventes à distance de biens importés de pays tiers à des clients situés dans l'UE à concurrence d'un montant de 150 EUR. Les importations de biens d'une valeur supérieure à 150 EUR (valeur douanière) devront toujours faire l'objet d'une déclaration en douane en bonne et due forme. Lorsque ces ventes à distance sont facilitées par des places de marché électroniques, elles seront considérées comme étant les fournisseurs des biens aux fins de la TVA et seront tenues de collecter et de déclarer la TVA sur ces ventes. Cette obligation englobera les ventes de biens qui sont déjà stockés par des vendeurs de pays tiers dans des entrepôts (appelés « centres logistiques ») situés sur le territoire de l'UE, qui sont de plus en plus utilisés pour vendre des biens frauduleusement hors TVA à des consommateurs situés dans l'UE.

Le 1^{er} janvier 2019, la Suisse a mis en place un régime qui impose aux vendeurs étrangers et aux plateformes numériques de s'immatriculer à la TVA en Suisse et à verser la taxe sur les importations de biens de faible valeur aux clients finals. À la différence des règles australiennes et néo-zélandaises, il n'existe pas d'option d'enregistrement « pour paiement uniquement », et le vendeur ou la plateforme numérique doit suivre la procédure d'enregistrement normale. En Suisse, les biens de faible valeur sont définis en fonction du montant de TVA dû, dès lors que ce montant dépasse 5 CHF, de sorte que la valeur des biens soumis à ce régime est de 200 CHF pour les biens bénéficiant du taux réduit de 2.5 % et de 65 CHF pour ceux soumis au taux normal de 7.7 %. Les vendeurs étrangers qui livrent des biens à des consommateurs en Suisse pour un montant total d'au moins 100 000 CHF par an (montant identique au seuil d'enregistrement national) doivent s'identifier et verser la TVA sur ces ventes en Suisse.

Tous ces régimes ont en commun que les importations de biens de faible valeur destinés aux clients finals ne sont plus exonérées de TVA, de sorte que les vendeurs étrangers et nationaux de ces biens sont désormais sur un pied d'égalité. La TVA n'est pas collectée au moment de l'importation par les autorités douanières, mais par l'administration fiscale au point de vente, c'est-à-dire lorsque le bien est vendu par le fournisseur étranger ou la plateforme numérique au consommateur final. Les importations de biens qui ne sont pas considérés comme des biens « de faible valeur », à savoir des biens dont la valeur est supérieure au seuil fixé par la loi ou qui sont éventuellement soumis à d'autres taxes telles que des droits d'accise, sont taxés à l'importation conformément aux procédures douanières habituelles.

1.8.4. Le principe de destination s'applique aussi aux échanges internationaux de services et de biens incorporels

Dans nombre de pays, la législation relative à la TVA tend à définir la notion de « service » par la négative, comme « tout ce qui n'a pas été défini par ailleurs » ou à définir une « prestation de services » comme tout ce qui diffère d'une « livraison de biens ». Si cette approche recouvre le plus souvent les biens incorporels, certains pays placent ces derniers dans une catégorie distincte. Aux fins de cette section, et sauf mention contraire, le terme « services » inclut les « biens incorporels ».

Si l'application du principe de destination est relativement simple pour les échanges internationaux de biens, puisque leur fourniture est en principe soumise à la TVA dans la juridiction où ces biens se situent physiquement au moment de la livraison ou dans la juridiction d'importation, elle l'est beaucoup moins pour les services. Compte tenu de leur nature incorporelle, il est plus difficile pour les systèmes de TVA de déterminer la destination d'un service et donc la juridiction qui a le droit d'appliquer la TVA à la fourniture de ce service. Les systèmes nationaux de TVA prévoient divers modèles pour déterminer le lieu d'imposition de services faisant l'objet d'échanges internationaux. De nombreux systèmes de détermination du lieu d'imposition des services fonctionnent sur la base d'une approche par catégories, dans laquelle les opérations sont divisées en catégories avec un lieu d'imposition spécifique pour chacune d'elles. D'autres modèles recourent à une approche itérative, dans laquelle le principe qui sous-tend la règle pour le lieu d'imposition est décrit en termes plus généraux et où une série de règles sont appliquées de manière consécutive afin de déterminer le lieu d'imposition approprié. Une combinaison de ces deux approches est également possible. Le principal trait commun entre ces différents modèles de TVA utilisés

pour déterminer le lieu d'imposition de services faisant l'objet d'échanges internationaux est qu'ils cherchent généralement à mettre en œuvre le principe de destination, en application duquel les règles relatives au lieu d'imposition visent à imposer la TVA au lieu de consommation. Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS visent à accroître la cohérence dans la conception et l'application des règles nationales relatives au lieu d'imposition, en favorisant une compréhension internationalement acceptée de ce qu'est le lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels et en établissant des méthodes cohérentes et efficaces pour déterminer le lieu d'imposition en vue de réduire l'incertitude, les risques pour les recettes fiscales, les coûts de respect des obligations fiscales et les coûts administratifs pour les autorités fiscales et pour les entreprises. Ces Principes directeurs sont étudiés plus en détail dans la dernière section de ce chapitre. Les paragraphes suivants de cette section donnent un aperçu de quelques-uns des modèles employés pour déterminer le lieu d'imposition des échanges internationaux de services.

Dans l'Union européenne, la détermination du « lieu de livraison » (autrement dit le lieu d'imposition) dépend du statut du client recevant le service et de la nature du service fourni. Les prestations B2B sont en principe taxées au lieu où le client est établi (ou là où se trouve l'établissement stable du client auquel la prestation est fournie), en appliquant le principe de destination à la fois aux prestations intracommunautaires et à celles destinées à des clients de pays tiers. En revanche, les prestations de services aux consommateurs finals (prestations B2C) restent en principe taxées à l'endroit où le fournisseur est établi. Cette règle ne reflète pas une volonté d'appliquer le « principe d'origine » aux prestations B2C, mais plutôt une réalité historique : auparavant, la plupart des services étaient consommés là où ils étaient fournis et l'offre de services à distance aux consommateurs finals soulevait des difficultés techniques. Il existe cependant de nombreuses exceptions, qui visent à aligner le lieu d'imposition sur le lieu de consommation probable. Parmi ces exceptions figurent notamment les services en rapport avec des biens immobiliers (taxés là où ils sont situés) ; les services liés à des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement, etc. (taxés à l'endroit où les prestations sont matériellement exécutées) et les services B2C délivrés par voie électronique, qui sont taxés au lieu de résidence du client (cela concerne, depuis 2003, les services rendus par des prestataires de pays tiers et, depuis 2015, également les prestataires intracommunautaires).

Pour aider les fournisseurs de pays tiers à respecter leurs obligations fiscales, un portail numérique en ligne (« mini-guichet unique » - MOSS) a été créé pour leur permettre de s'enregistrer à distance dans un seul État membre et de déclarer dans cet État membre la TVA due dans tous les États membres de l'UE où leurs clients sont situés.

Bien que ce modèle pour déterminer le lieu de livraison s'applique aux États membres de l'Union et à un certain nombre d'autres pays comme la Norvège, la Suisse et la Russie, il ne constitue pas la norme internationale. Plusieurs pays (comme l'Afrique du Sud, l'Australie, le Canada, la Nouvelle-Zélande et Singapour) ont adopté des modèles différents. Le modèle de l'UE se fonde sur une approche par catégorie, dans le cadre de laquelle « un lieu de livraison » (qui est aussi le lieu d'imposition) est déterminé pour chaque catégorie de prestations, selon leur nature et le statut (entreprise ou consommateur) du client, mais d'autres modèles appliquent systématiquement à toutes les sortes de services une série de critères présomptifs pour déterminer le lieu de consommation ou d'utilisation. Ces systèmes procèdent par étapes : premièrement, un lien est fait avec le pays (par exemple, le fournisseur ou le client y sont établis ; le service y est rendu ou peut y être acheté). Ensuite, un certain nombre de critères sont appliqués pour déterminer le lieu effectif d'imposition, par exemple un lien avec un bien corporel, l'emplacement et/ou le lieu de résidence du client, l'emplacement de la personne à qui les services sont fournis ou qui utilise le service.

Par exemple, en Nouvelle-Zélande (où la TPS a été adoptée en 1986), le lieu d'imposition des prestations effectuées par des non-résidents est généralement supposé se situer à l'extérieur de Nouvelle-Zélande, sauf quand le service est rendu en Nouvelle-Zélande ou fourni à un client qui est résident en Nouvelle-Zélande et que le destinataire est soit un consommateur final, soit une entreprise enregistrée qui a accepté que la transaction soit traitée comme si elle avait lieu en Nouvelle-Zélande. Par contre, le lieu d'imposition

des prestations effectuées par des résidents est supposé être la Nouvelle-Zélande, sauf dans le cas d'une exportation de services soumise à un taux zéro. Ces services englobent les services de transport international et connexes, les services rendus physiquement à l'extérieur de la Nouvelle-Zélande, les services fournis à un non-résident qui se trouve à l'extérieur de la Nouvelle-Zélande au moment où ces services sont rendus, les services en rapport direct avec des terres ou des biens situés à l'extérieur de la Nouvelle-Zélande et les prestations liées aux droits de propriété intellectuelle destinées à un usage à l'extérieur de la Nouvelle-Zélande. Depuis le 1^{er} octobre 2016, la Nouvelle-Zélande applique la TPS aux ventes de services et de biens incorporels réalisées par des fournisseurs non résidents à des clients finals ayant leur résidence habituelle en Nouvelle-Zélande (voir la section ci-dessous).

En Australie (où la TPS a été adoptée en 2000), les prestations sont imposables (sauf si elles sont exonérées) en Australie et la TPS est prélevée par le fournisseur lorsqu'elles ont « un rapport avec l'Australie ». Selon cet indicateur, les fournitures de services effectuées par une entreprise australienne ou réalisées en Australie pour le compte d'un client final sont considérées comme étant potentiellement taxables en Australie. Pour éviter que la TPS ne s'applique aux services non consommés ou non utilisés en Australie, la législation australienne sur la TPS prévoit des taux zéro étendus, fondés sur certains critères (« exonérations de la TPS ») semblables à ceux utilisés en Nouvelle-Zélande. Les règles concernant la TPS australienne ont été révisées à compter du 1^{er} juillet 2017 pour que les fournitures de services et de biens incorporels effectuées par des non-résidents à des consommateurs finals ayant leur résidence habituelle en Australie soient imposables en Australie, sauf si les conditions d'exonération de la TPS s'appliquent.

Les différents moyens utilisés par les systèmes de TVA pour tenter d'englober la consommation dans le champ d'application de la taxe pendant la seconde moitié du vingtième siècle et les nouvelles interactions entre les systèmes de TVA nationaux ont soulevé de plus en plus de problèmes à mesure que les volumes des échanges internationaux de services et de biens incorporels augmentaient. Les systèmes de TVA se heurtent à des obstacles considérables pour déterminer le lieu de consommation présumé des services, pour le contrôler et assurer le recouvrement de l'impôt, notamment lorsque les entreprises vendent des services dans des pays où elles ne sont pas physiquement présentes. En l'absence d'adaptation il existe, du point de vue des pouvoirs publics, un risque de sous-imposition et de perte de recettes, ou de distorsion des échanges du fait d'une double imposition ; et du point de vue des entreprises, des risques importants en termes de charge administrative et de faibles revenus.

L'OCDE a élaboré les *Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS* en tant que norme internationale pour l'application de la TVA aux échanges internationaux de services et de biens incorporels, en vue de minimiser les risques de double imposition et d'absence involontaire d'imposition résultant des disparités entre les systèmes de TVA nationaux.

1.8.5. Les Principes directeurs internationaux de l'OCDE pour la TVA/TPS établissent des normes mondiales pour déterminer le lieu d'imposition des échanges internationaux de services et de biens incorporels

L'OCDE a publié les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS en novembre 2015, à l'occasion de la troisième réunion de son Forum mondial sur la TVA, où ils ont été adoptés comme norme internationale régissant l'application de la TVA aux échanges internationaux de services et de biens incorporels par plus de 100 pays, juridictions et organisations internationales. Ces Principes ont ensuite été adoptés en tant que Recommandation du Conseil de l'OCDE en septembre 2016 (OCDE, 2017^[4]). Il s'agit du premier instrument juridique dont se dote l'OCDE dans le domaine de la TVA.

Les Principes directeurs présentent un ensemble de normes mondiales et d'approches recommandées pour le traitement cohérent de la TVA dans le contexte des transactions internationales, en mettant l'accent sur les échanges de services et de biens incorporels. Ils contiennent des chapitres consacrés au principe de neutralité de la TVA et à sa mise en œuvre pratique, ainsi qu'à l'application du principe de destination

pour l'attribution des droits d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels. S'agissant des prestations entre entreprises (B2B), les Principes directeurs prévoient que les droits d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels doivent être attribués à la juridiction dans laquelle le destinataire a établi sa présence commerciale permanente. Pour les fournitures entre entreprises et consommateurs (B2C), les Principes directeurs recommandent que les droits d'imposition de fournitures de services ou de biens incorporels « destinés à être consommés sur place » soient attribués à la juridiction dans laquelle ils sont physiquement livrés ; et que les droits d'imposition sur toutes les autres fournitures et tous les autres services (y compris les fournitures numériques) soient attribués à la juridiction dans laquelle le client a sa résidence habituelle. Cela englobe les fournitures à distance de services et de produits numériques via Internet (applications, diffusion de musique et de films, jeux en ligne, par exemple) par des fournisseurs étrangers. Les Principes directeurs recommandent que ces fournisseurs étrangers soient tenus de s'identifier et de payer la TVA dans la juridiction d'imposition et que les pays mettent en place un régime administratif et d'identification simplifié afin de faciliter le respect des obligations fiscales par les fournisseurs non résidents. Enfin, ils recommandent que les droits d'imposition soient attribués à la juridiction dans laquelle le bien immobilier se situe lorsque les services sont étroitement liés à un tel bien.

Les Principes directeurs ne visent pas à imposer des prescriptions détaillées pour les législations nationales. Les juridictions sont souveraines en ce qui concerne la conception et l'application de leur législation. Les Principes directeurs cherchent plutôt à servir de référence pour aider les responsables de l'action publique à mettre au point une législation nationale dans le but de faciliter une application cohérente des systèmes nationaux de TVA aux échanges internationaux, en prenant en compte leurs spécificités économiques, juridiques, institutionnelles, culturelles et sociales et leurs pratiques en la matière.

Ces Principes directeurs sont complétés par des orientations et des normes techniques destinées à faciliter leur mise en œuvre cohérente (guides de mise en œuvre). Un premier rapport sur les « mécanismes pour la collecte efficace de la TVA/TPS » a été diffusé en 2017 (OCDE, 2017^[13]). Ce rapport contient des orientations détaillées supplémentaires à l'appui de la mise en œuvre des règles et mécanismes permettant une collecte effective et efficiente de la TVA sur les fournitures internationales de services numériques, comme recommandé par les Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS et par le rapport final de 2015 établi au titre de l'Action 1 « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique » du Projet BEPS. Un deuxième rapport sur « le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne » (OCDE, 2019^[14]) recense les approches possibles pour impliquer les places de marché virtuelles et autres plateformes numériques dans la collecte de la TVA sur le commerce électronique, afin d'aider et de coordonner les efforts de réforme menés par les pays dans ce domaine.

Le Tableau annexe 2.A.8 en annexe au chapitre 2 donne un large aperçu des approches adoptées par les pays de l'OCDE pour collecter auprès des fournisseurs étrangers la TVA sur les fournitures internationales de services et de biens incorporels (autrement dit, sur les « fournitures entrantes » à distance). Cet aperçu montre que le cadre de l'UE détermine le lieu d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels (autrement dit, les transactions avec des États non membres de l'UE) en principe en se référant à l'emplacement du client (B2B) ou à la résidence habituelle du client (B2C), conformément aux Principes directeurs de l'OCDE. La TVA sur les fournitures importées est collectée au moyen d'un mécanisme d'autoliquidation en ce qui concerne les prestations B2B, et d'un régime administratif et d'identification simplifié pour les vendeurs (« mini-guichet unique ») en ce qui concerne les prestations B2C de services électroniques, de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision. Ce régime est exploité par les 23 pays membres de l'OCDE qui appartiennent à l'UE (Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni jusqu'au 31 janvier 2020, Slovaquie et Suède).

Dix autres pays de l'OCDE utilisent (une variante de) l'emplacement du client (résidence habituelle, siège, etc.) comme principal critère présomptif pour déterminer le lieu d'imposition des fournitures internationales de services et de biens incorporels (Australie, Canada, Corée, Islande, Israël, Japon, Norvège, Nouvelle-Zélande, Suisse et Turquie). La plupart des pays de l'OCDE opèrent une distinction entre les prestations B2B et B2C pour déterminer le lieu d'imposition ainsi que le mécanisme de recouvrement de la TVA sur les fournitures importées. Dans ce contexte, le statut fiscal des clients est généralement déterminé en fonction de l'existence d'un numéro d'enregistrement à la TVA ou du numéro d'identification fiscale de leur entreprise. Deux pays (Japon et Corée) font la distinction entre les prestations B2B et B2C sur la base de la nature des services rendus. Dans ces pays, les services considérés comme étant généralement utilisés par les consommateurs finals, comme les livres électroniques, les journaux numériques, la musique, les vidéos, les jeux, etc. sont assimilés à des services B2C, alors que les autres sont considérés comme des prestations B2B. Certains pays n'opèrent pas de distinction systématique entre prestations B2B et B2C (Canada, Chili, Mexique).

La plupart des pays de l'OCDE appliquent un mécanisme d'autoliquidation pour collecter la TVA sur les fournitures de services et de biens incorporels B2B importés. En Australie, au Canada et en Nouvelle-Zélande, ce mécanisme ne s'applique que lorsque le client dispose d'un droit à déduction limité de la taxe sur les intrants, et aucune taxe n'est due quand le client dispose d'un droit à déduction intégral. En Suisse, l'application du mécanisme d'autoliquidation se cantonne aux situations où le lieu d'imposition est déterminé en fonction du critère présomptif de la résidence du client. Quand la prestation est taxée en Suisse en fonction d'autres critères présomptifs (par exemple l'emplacement des biens immobiliers auxquelles la prestation est liée), le mécanisme d'autoliquidation ne s'applique pas et le fournisseur doit s'enregistrer en Suisse selon la procédure standard et déclarer la TVA. En outre, les fournisseurs étrangers qui sont enregistrés en Suisse pour déclarer la TVA sur leurs importations B2C doivent aussi déclarer la taxe sur leurs fournitures B2B dans le cadre de leur enregistrement local, et l'autoliquidation ne s'applique pas. En Corée, les fournitures B2B importées sont considérées comme étant hors du champ d'application et ne sont pas assujetties à la TVA. En Islande, les fournitures entrantes de services sont exonérées de TVA si le client dispose d'un droit à déduction intégral. Si ce n'est pas le cas, le fournisseur doit s'enregistrer à la TVA en Islande.

Pour les prestations B2C, tous les pays de l'OCDE qui appliquent une TVA exigent désormais du fournisseur étranger qu'il s'enregistre et déclare la TVA, à l'exception du Canada et d'Israël où le client est tenu de facturer la TVA sur les fournitures entrantes de services et de biens incorporels. Un régime d'enregistrement et de collecte simplifié (sans droit de déduire la taxe sur les intrants dans la juridiction d'imposition – un « enregistrement pour paiement uniquement ») s'applique dans ces pays (généralement avec l'option d'un enregistrement standard), sauf au Japon et en Suisse où seul l'enregistrement standard est possible (avec le droit de déduire la taxe d'amont supportée dans le pays) et où le fournisseur étranger doit désigner un représentant fiscal local.

Parmi les pays qui demandent aux fournisseurs étrangers de s'enregistrer afin de déclarer la TVA sur leurs prestations B2C dans le pays, six n'imposent pas cette exigence lorsque ces fournisseurs réalisent dans le pays un chiffre d'affaires annuel inférieur à un certain seuil, fixé au même niveau que celui applicable aux contribuables nationaux. Ces pays sont l'Australie, l'Islande, le Japon, la Nouvelle-Zélande, la Norvège et la Suisse.

Les normes et orientations de l'OCDE relatives à l'application de la TVA aux échanges internationaux ont une influence sur la réforme de la TVA dans un nombre croissant de pays dans le monde, y compris dans des pays non membres de l'OCDE. Les normes applicables à la collecte efficace de la TVA sur les ventes en ligne de biens, de services et de produits numériques sont particulièrement influentes. Plus de 60 pays les ont mises en œuvre, et plusieurs autres se préparent à les déployer ou envisagent de le faire. Des résultats extrêmement positifs ont été signalés en matière de discipline fiscale et de recettes générées grâce à ces mesures.

L'impact sans cesse croissant de ces normes reflète leur importance essentielle en tant qu'outil permettant aux pays de mobiliser des recettes de TVA et de minimiser les distorsions concurrentielles entre vendeurs en ligne et entreprises traditionnelles. Cet aspect est d'autant plus pertinent que les mesures de confinement et d'atténuation prises en réponse à la pandémie de COVID-19 ont entraîné une montée en flèche des ventes en ligne et de la demande de produits et de services numériques.

En outre, les pays en développement sont de plus en plus intéressés par les normes de l'OCDE et le savoir-faire dont elle est dépositaire en matière de TVA. De même que dans d'autres domaines couverts par des normes fiscales internationales, l'Organisation s'emploie à intensifier progressivement la participation des pays non membres à la conception des normes dans le domaine de la TVA tout en élargissant le champ des orientations et du soutien proposés aux pays en développement désireux de les mettre en application.

Pour aider les pays en développement qui souhaitent appliquer les normes et orientations de l'OCDE en matière d'application de la TVA, l'OCDE s'est engagée à mettre au point des boîtes à outils adaptées à chaque région. Celles-ci contiendront des orientations concrètes plus détaillées pour la mise en œuvre des normes internationalement acceptées en matière de TVA ainsi que des solutions modèle spécialement adaptées aux pays en développement.

Pour les tableaux en annexe, les références à 'l'Union européenne et à ses États membres' englobent le Royaume-Uni en tant qu'État membre pour janvier 2020 et en tant qu'ajout aux États membres ('les États membres et le Royaume-Uni') pour la période comprise entre le 1^{er} février 2020 et la fin décembre 2020.

Annexe 1.A. Recettes des impôts sur la consommation

Tableau d'annexe 1.A.1. Impôts sur la consommation (5100) en pourcentage du PIB et du total des recettes fiscales

	Recettes fiscales en pourcentage du PIB					Recettes fiscales en pourcentage du total des recettes fiscales				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Allemagne	8.7	9.7	10.2	9.9	9.8	25.4	28.1	28.7	26.7	25.3
Australie	6.5	7.6	6.5	6.6	6.3	25.8	25.4	25.7	23.8	21.9
Autriche	12.3	11.1	10.9	10.9	10.7	33.9	27.1	26.5	25.3	25.3
Belgique	10.1	10.5	10.5	10.3	10.5	26.0	24.2	23.8	23.2	23.9
Canada	8.1	7.7	7.0	7.1	7.3	26.0	23.7	22.5	21.5	21.9
Chili	..	10.1	9.4	10.4	10.4	..	48.7	48.2	50.8	49.5
Colombie	..	8.1	8.1	8.0	8.1	..	44.4	44.7	40.4	42.0
Corée	8.7	7.2	7.3	6.2	6.6	60.0	33.3	32.6	26.2	24.7
Danemark	12.0	15.2	14	13.4	13.6	32.7	31.8	31.2	29.2	30.3
Espagne	4.3	9.3	7.9	9.6	9.5	24.0	26.3	25.3	28.2	27.3
Estonie	..	12.1	13.0	13.6	13.3	..	40.7	39.6	41.2	40.3
États-Unis	4.2	3.8	3.6	3.8	3.8	17.1	14.7	15.5	14.6	15.4
Finlande	11.4	13.0	12.6	13.6	13.7	31.6	30.8	31.0	31.3	32.4
France	11.3	10.7	10.8	11.4	11.9	32.4	25.0	25.5	25.1	25.8
Grèce	7.9	10.1	11.3	12.1	13.4	42.2	31.7	35.2	33.2	34.3
Hongrie	..	14.3	15.7	16.7	16.4	..	39.1	42.1	42.8	43.7
Irlande	12.4	10.8	9.1	6.9	6.4	44.4	35.8	33.0	29.4	28.1
Islande	18.3	14.9	10.7	10.9	11.7	62.2	37.8	33.1	30.8	31.3
Israël	..	11.0	11.2	11.0	10.4	..	32.8	36.5	35.2	33.8
Italie	6.9	9.4	10.0	10.5	10.5	28.3	24.1	23.9	24.5	25.0
Japon	3.0	4.5	4.4	6.0	5.8	15.1	17.2	16.7	19.5	18.1
Lettonie	..	11.4	11.3	12.5	13.3	..	40.6	39.3	39.2	42.7
Lituanie	..	10.9	11.5	11.2	11.4	..	37.2	40.4	39.0	37.7
Luxembourg	6.5	10.8	10.1	9.4	9.3	20.6	28.5	26.9	25.3	23.3
Mexique	..	4.2	4.7	6.0	5.8	..	37.1	36.7	37.9	35.9
Norvège	14.2	11.1	11.0	11.0	11.1	36.6	26.1	26.3	28.6	28.1
Nouvelle-Zélande	6.8	10.8	11.2	11.5	11.6	22.8	30.0	37.1	36.3	35.3
Pays-Bas	8.5	10.2	10.1	10.0	10.5	22.5	29.3	28.2	27.1	27.1
Pologne	..	12.2	12.2	11.5	12.7	..	37.2	38.8	35.3	36.0
Portugal	7.6	13.3	11.9	12.9	13.3	40.1	43.0	39.2	37.4	38.1
République slovaque	..	11.6	9.7	10.7	11.2	..	37.1	34.3	32.9	32.6
République tchèque	..	10.1	10.2	10.7	10.8	..	29.5	31.8	32.3	30.8
Royaume-Uni	8.1	9.6	9.7	10.5	10.4	23.7	28.8	30.2	32.2	31.5
Slovénie	..	12.7	13.3	13.7	13.0	..	32.5	35.2	36.8	34.9
Suède	8.7	11.9	12.3	11.7	12.0	22.7	25.5	28.6	27.3	27.2
Suisse	4.6	5.4	5.3	5.1	5.0	20.6	20.3	19.9	18.7	17.8
Turquie	4.7	11.0	11.3	10.6	9.4	40.9	47.4	45.8	42.7	39.0
Moyenne OCDE non pondérée	8.6	10.2	10.0	10.2	10.3	31.1	31.7	31.9	31.2	30.8

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225626>

Tableau d'annexe 1.A.2. Impôts généraux sur les biens et services (5110) en pourcentage du PIB et du total des recettes fiscales

Année	Recettes fiscales en pourcentage du PIB					Recettes fiscales en pourcentage du total des recettes fiscales				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Allemagne	5.0	6.1	7.0	7.0	7.0	14.6	17.8	19.8	18.8	18.2
Australie	1.7	4.0	3.5	3.7	3.4	6.7	13.4	13.8	13.3	12.0
Autriche	7.2	7.6	7.7	7.6	7.6	19.8	18.6	18.7	17.7	18.0
Belgique	6.3	7.0	7.0	6.7	6.8	16.2	16.2	16.4	15.1	15.5
Canada	3.9	4.8	4.3	4.6	4.7	12.5	14.8	14.0	13.9	14.2
Chili	..	7.8	7.5	8.3	8.5	..	37.8	38.5	40.8	40.2
Colombie	..	5.9	6.1	6.1	6.5	..	32.3	33.9	30.4	33.8
Corée	1.8	3.9	3.9	3.6	4.1	12.7	17.4	17.5	15.3	15.3
Danemark	6.4	9.7	9.4	9.1	9.5	17.5	20.2	21.0	19.9	21.5
Espagne	2.7	6.2	5.2	6.4	6.6	15.3	17.7	16.6	19.1	19.1
Estonie	..	8.0	8.5	9.0	9.0	..	26.9	25.8	27.2	27.3
États-Unis	1.7	2.1	2.0	2.1	2.0	7.0	8.0	8.4	7.9	8.2
Finlande	5.7	8.3	8.3	9.0	9.1	15.6	19.9	20.4	20.6	21.6
France	8.2	7.4	7.5	7.7	7.9	23.4	17.3	17.9	16.9	17.1
Grèce	3.4	6.9	7.3	7.4	8.3	18.3	21.6	22.8	20.3	21.4
Hongrie	..	10.2	11.0	11.8	11.8	..	28.0	29.7	30.3	31.6
Irlande	4.1	7.3	6.0	4.5	4.4	14.7	24.2	21.7	19.3	19.3
Islande	8.4	10.8	7.3	8.0	8.8	28.6	27.3	22.7	22.6	23.6
Israël	..	9.3	9.1	9.2	8.8	..	27.5	29.8	29.6	28.5
Italie	3.5	5.7	6.1	6.1	6.2	14.3	14.6	14.5	14.2	14.8
Japon	0.0	2.5	2.5	4.2	4.1	0.0	9.5	9.6	13.7	12.8
Lettonie	..	7.4	7.2	8.7	9.3	..	26.4	25.2	29.0	29.7
Lituanie	..	7.5	7.8	7.8	7.8	..	25.8	27.5	27.2	26.0
Luxembourg	3.8	6.0	6.4	6.5	6.1	12.1	16.0	17.0	17.5	15.4
Mexique	..	3.3	3.8	3.8	3.9	..	29.3	29.4	23.9	24.3
Norvège	8.0	7.7	7.8	8.2	8.4	20.5	18.2	18.6	21.4	21.3
Nouvelle-Zélande	2.7	8.6	9.3	9.5	9.7	9.0	23.8	30.7	30.2	29.6
Pays-Bas	5.4	6.7	6.7	6.5	6.8	14.4	19.2	18.7	17.6	17.6
Pologne	..	7.7	7.6	7.0	8.1	..	23.2	24.2	21.5	23.1
Portugal	2.1	8.2	7.5	8.6	8.7	11.2	26.6	24.7	24.9	25.1
République slovaque	..	7.7	6.1	6.8	7.1	..	24.6	21.8	20.8	20.5
République tchèque	..	6.5	6.6	7.2	7.6	..	19.1	20.5	21.7	21.6
Royaume-Uni	3.0	6.1	6.1	6.9	7.0	8.9	18.6	19.0	21.4	21.1
Slovénie	..	8.5	8.1	8.3	8.2	..	21.6	21.3	22.2	22.0
Suède	4.6	8.5	9.1	9.0	9.2	12.0	18.3	21.2	21.0	21.0
Suisse	2.0	3.6	3.4	3.5	3.3	8.7	13.6	13.0	12.6	11.9
Turquie	0.0	5.1	5.4	5.1	4.8	0.0	21.8	21.7	20.6	19.8
Moyenne OCDE non pondérée	4.1	6.8	6.7	6.9	7.1	13.4	21.0	21.3	21.1	21.2

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225645>

Tableau d'annexe 1.A.3. Impôts sur des biens et services déterminés (5120) en pourcentage du PIB et du total des recettes fiscales

Année	Recettes fiscales en pourcentage du PIB					Recettes fiscales en pourcentage du total des recettes fiscales				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Allemagne	3.7	3.5	3.1	2.9	2.7	10.8	10.2	8.8	7.9	7.1
Australie	4.9	3.6	3.0	2.9	2.8	19.1	12.0	11.9	10.4	9.9
Autriche	5.1	3.5	3.2	3.3	3.1	14.0	8.4	7.8	7.6	7.3
Belgique	3.8	3.5	3.5	3.6	3.7	9.8	8.1	8.2	8.1	8.4
Canada	4.2	2.9	2.6	2.5	2.5	13.6	8.9	8.5	7.7	7.7
Chili	..	2.3	1.9	2.0	2.0	..	10.9	9.8	10.0	9.3
Colombie	..	2.2	2.0	2.0	1.6	..	12.1	10.9	10.0	8.2
Corée	6.9	3.4	3.4	2.6	2.5	47.3	15.9	15.1	10.9	9.4
Danemark	5.6	5.5	4.5	4.3	3.9	15.2	11.6	10.1	9.3	8.8
Espagne	1.6	3.0	2.7	3.1	2.9	8.7	8.6	8.7	9.2	8.2
Estonie	..	4.1	4.5	4.6	4.3	..	13.8	13.8	13.9	13.0
États-Unis	2.5	1.7	1.7	1.8	1.8	10.0	6.7	7.2	6.7	7.3
Finlande	5.8	4.6	4.3	4.7	4.6	16.0	11.0	10.6	10.7	10.8
France	3.2	3.3	3.2	3.7	4.0	9.0	7.7	7.6	8.2	8.7
Grèce	4.5	3.2	3.9	4.6	4.9	23.9	9.9	12.3	12.7	12.7
Hongrie	..	4.1	4.6	4.9	4.6	..	11.1	12.4	12.6	12.2
Irlande	8.3	3.5	3.1	2.4	2.0	29.7	11.6	11.3	10.1	8.8
Islande	9.9	4.2	3.4	2.9	2.9	33.6	10.6	10.5	8.2	7.7
Israël	..	1.8	2.1	1.8	1.6	..	5.3	6.8	5.6	5.3
Italie	3.4	3.7	3.9	4.5	4.3	14.0	9.5	9.4	10.4	10.2
Japon	3.0	2.0	1.9	1.8	1.7	15.1	7.7	7.2	5.8	5.3
Lettonie	..	4.0	4.1	3.8	4.1	..	14.2	14.1	12.6	13.0
Lituanie	..	3.3	3.6	3.4	3.5	..	11.4	12.8	11.8	11.7
Luxembourg	2.6	4.7	3.7	2.9	3.1	8.4	12.5	9.9	7.8	7.9
Mexique	..	0.9	0.9	2.2	1.9	..	7.8	7.3	14.0	11.6
Norvège	6.3	3.4	3.2	2.8	2.7	16.1	7.9	7.6	7.2	6.8
Nouvelle-Zélande	4.1	2.2	1.9	1.9	1.9	13.8	6.2	6.4	6.1	5.8
Pays-Bas	3.1	3.5	3.4	3.5	3.7	8.1	10.1	9.5	9.6	9.6
Pologne	..	4.6	4.6	4.5	4.5	..	13.9	14.6	13.8	12.9
Portugal	5.5	5.1	4.4	4.3	4.5	28.9	16.4	14.4	12.5	13.0
République slovaque	..	3.9	3.5	4.0	4.1	..	12.5	12.5	12.1	12.0
République tchèque	..	3.5	3.6	3.5	3.2	..	10.3	11.3	10.6	9.2
Royaume-Uni	5.1	3.5	3.6	3.5	3.4	14.8	10.8	11.2	10.8	10.3
Slovénie	..	4.2	5.3	5.4	4.8	..	10.8	13.9	14.5	12.9
Suède	4.2	3.4	3.2	2.7	2.7	10.7	7.2	7.4	6.4	6.2
Suisse	2.7	1.8	1.8	1.7	1.6	11.9	6.7	6.9	6.0	5.9
Turquie	4.7	5.9	5.9	5.5	4.6	40.9	25.5	24.1	22.0	19.2
Moyenne OCDE non pondérée	4.6	3.4	3.3	3.3	3.2	17.7	10.7	10.6	10.1	9.6

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225664>

Tableau d'annexe 1.A.4. Taxes sur la valeur ajoutée (5111) en pourcentage du PIB et du total des recettes fiscales

Année	Recettes fiscales en pourcentage du PIB					Recettes fiscales en pourcentage du total des recettes fiscales				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Allemagne	5.0	6.1	7.0	7.0	7.0	14.6	17.8	19.8	18.8	18.2
Australie	0.0	3.9	3.4	3.6	3.3	0.0	13.1	13.4	13.0	11.7
Autriche	7.2	7.6	7.7	7.6	7.6	19.8	18.6	18.7	17.7	18.0
Belgique	6.3	6.9	7.0	6.6	6.8	16.2	15.9	16.2	15.0	15.4
Canada	0.0	3.2	4.2	4.4	4.5	0.0	9.9	13.7	13.3	13.6
Chili	..	7.8	7.5	8.3	8.5	..	37.8	38.5	40.8	40.2
Colombie	..	5.2	5.3	5.2	5.7	..	28.2	29.3	26.0	29.4
Corée	0.0	3.8	3.9	3.6	4.1	0.0	17.4	17.5	15.3	15.3
Danemark	6.4	9.7	9.4	9.1	9.5	17.5	20.2	21.0	19.9	21.5
Espagne	0.0	6.2	5.2	6.4	6.6	0.0	17.7	16.5	19.0	19.0
Estonie	..	8.0	8.5	9.0	9.0	..	26.9	25.7	27.2	27.3
États-Unis	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Finlande	5.7	8.3	8.3	9.0	9.1	15.6	19.9	20.4	20.6	21.6
France	8.1	7.2	6.8	6.9	7.1	23.1	16.7	16.1	15.2	15.4
Grèce	0.0	6.7	7.1	7.3	8.3	0.0	21.1	22.0	20.0	21.3
Hongrie	..	8.2	8.5	9.5	9.7	..	22.5	22.9	24.5	25.8
Irlande	4.1	7.3	6.0	4.5	4.4	14.7	24.2	21.7	19.3	19.3
Islande	0.0	10.8	7.5	8.0	8.8	0.0	27.3	22.7	22.6	23.6
Israël	..	7.5	7.5	7.8	7.5	..	22.3	24.4	24.9	24.2
Italie	3.3	5.7	6.1	6.1	6.2	13.7	14.6	14.5	14.2	14.8
Japon	..	2.5	2.5	4.2	4.1	..	9.5	9.6	13.7	12.8
Lettonie	..	7.4	6.7	7.7	8.4	..	26.4	23.3	25.6	27.0
Lituanie	..	7.1	7.8	7.7	7.8	..	24.3	27.5	27.0	25.8
Luxembourg	3.8	6.0	6.4	6.5	6.1	12.1	16.0	17.0	17.6	15.4
Mexique	..	3.3	3.8	3.8	3.9	..	29.3	29.4	23.9	24.3
Norvège	8.0	7.7	7.8	8.2	8.4	20.5	18.1	18.6	21.3	21.2
Nouvelle-Zélande	0.0	8.6	9.3	9.5	9.7	0.0	23.8	30.7	30.2	29.6
Pays-Bas	5.4	6.7	6.7	6.5	6.8	14.4	19.2	18.7	17.6	17.6
Pologne	..	7.7	7.6	7.0	8.1	..	23.2	24.2	21.5	23.1
Portugal	0.0	8.2	7.5	8.6	8.7	0.0	26.6	24.7	24.9	25.1
République slovaque	..	7.7	6.1	6.8	7.1	..	24.6	21.8	20.8	20.5
République tchèque	..	6.5	6.6	7.2	7.6	..	19.1	20.5	21.7	21.6
Royaume-Uni	3.0	6.1	6.1	6.9	7.0	8.9	18.6	19.0	21.4	21.1
Slovénie	..	8.5	8.1	8.3	8.2	..	21.6	21.3	22.2	22.0
Suède	4.6	8.5	9.0	8.9	9.2	12.0	18.1	21.0	20.8	21.0
Suisse	0.0	3.6	3.4	3.4	3.3	0.0	13.4	12.7	12.4	11.7
Turquie	..	5.1	5.4	5.1	4.8	..	21.8	21.7	20.6	19.8
Moyenne OCDE non pondérée	3.1	6.5	6.4	6.7	6.8	8.8	20.2	20.5	20.3	20.4

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225683>

Tableau d'annexe 1.A.5. Droits d'accise (5121) en pourcentage du PIB et du total des recettes fiscales

Année	Recettes fiscales en pourcentage du PIB					Recettes fiscales en pourcentage du total des recettes fiscales				
	1975	2005	2010	2015	2018	1975	2005	2010	2015	2018
Allemagne	3.0	2.8	2.5	2.2	2.0	8.8	8.3	7.0	5.8	5.1
Australie	3.0	2.3	1.9	1.4	1.3	11.8	7.6	7.5	4.9	4.4
Autriche	2.9	2.6	2.3	2.3	2.1	7.9	6.3	5.7	5.2	5.0
Belgique	2.6	2.3	2.1	2.1	2.2	6.6	5.3	5.0	4.7	5.0
Canada	2.0	1.6	1.4	1.3	1.3	6.3	4.9	4.5	3.9	3.8
Chili	..	1.6	1.4	1.5	1.5	0.0	7.8	7.1	7.4	6.9
Colombie	..	1.4	1.1	1.4	1.2	..	7.5	6.1	7.1	6.3
Corée	3.2	2.6	2.4	1.9	1.9	22.0	12.0	10.6	8.1	7.1
Danemark	5.1	4.9	4.1	3.9	3.6	13.8	10.3	9.1	8.5	8.0
Espagne	0.4	2.5	2.3	2.4	2.2	2.2	7.1	7.3	7.1	6.4
Estonie	..	3.6	4.2	4.2	3.9	0.0	12.2	12.6	12.6	11.9
États-Unis	1.9	1.0	1.0	0.9	0.8	7.6	3.9	4.2	3.3	3.3
Finlande	4.2	3.6	3.3	3.6	3.6	11.5	8.6	8.2	8.3	8.5
France	2.3	2.4	2.3	2.6	2.7	6.5	5.7	5.4	5.7	6.0
Grèce	2.5	2.6	3.3	3.9	3.9	13.6	8.1	10.4	10.7	9.9
Hongrie	..	3.5	3.4	3.2	3.0	..	9.7	9.2	8.3	7.9
Irlande	7.2	3.2	2.9	2.1	1.7	26.0	10.5	10.5	8.9	7.5
Islande	0.9	3.6	2.8	2.5	2.5	3.0	9.2	8.6	7.0	6.7
Israël	0.0	1.5	1.8	1.5	1.4	0.0	4.5	5.8	4.8	4.6
Italie	2.5	2.2	2.3	2.8	2.7	10.2	5.6	5.4	6.5	6.4
Japon	2.3	1.8	1.7	1.6	1.5	11.3	6.9	6.5	5.1	4.6
Lettonie	..	3.5	3.6	3.3	3.6	0.0	12.6	12.5	11.0	11.5
Lituanie	..	2.9	3.2	3.1	3.2	0.0	10.0	11.4	10.9	10.6
Luxembourg	2.3	4.5	3.5	2.6	2.6	7.3	11.8	9.3	7.1	6.5
Mexique	0.0	0.6	0.6	1.9	1.5	0.0	5.1	5.0	12.2	9.4
Norvège	4.0	3.2	2.9	2.5	2.4	10.3	7.4	7.0	6.6	6.0
Nouvelle-Zélande	2.8	1.4	0.9	0.9	0.9	9.4	3.9	2.9	2.8	2.6
Pays-Bas	2.4	3.1	2.9	2.6	2.7	6.3	8.7	8.1	7.1	7.0
Pologne	..	4.3	4.3	3.9	3.9	0.0	13.0	13.7	12.1	11.0
Portugal	2.5	3.7	3.2	2.9	3.0	13.0	11.9	10.4	8.4	8.8
République slovaque	..	3.6	3.1	3.2	3.3	0.0	11.4	10.9	9.9	9.5
République tchèque	..	3.4	3.5	3.3	3.1	0.0	9.8	10.8	10.0	8.7
Royaume-Uni	4.3	2.8	2.8	2.5	2.3	12.7	8.6	8.8	7.6	7.0
Slovénie	..	3.4	4.3	4.2	3.7	0.0	8.8	11.3	11.2	9.8
Suède	3.4	2.8	2.6	2.1	2.1	8.8	6.0	5.9	5.0	4.8
Suisse	1.7	1.4	1.4	1.2	1.2	7.7	5.4	5.1	4.5	4.4
Turquie	2.0	4.9	4.9	4.5	3.6	17.6	21.2	19.9	18.1	14.9
Moyenne OCDE non pondérée	2.9	2.8	2.6	2.5	2.4	10.5	8.6	8.4	7.8	7.2

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020^[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225702>

Tableau d'annexe 1.A.6. Structures fiscales dans la zone OCDE en pourcentage du total du total des recettes fiscales

Recettes provenant des principales catégories d'impôts en pourcentage du total des recettes fiscales							
	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2018
Impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital (1000)	34.7	37.1	36.9	33.5	34.3	32.6	34.3
Impôt sur le revenu des personnes physiques (1100)	26.2	29.8	29.8	24.3	22.7	22.5	23.5
Impôt sur les bénéfices des sociétés (1200)	8.8	7.6	8.0	8.1	10.5	8.9	10.0
Cotisations de sécurité sociale (2000)	17.6	21.9	22.1	25.4	24.9	26.4	25.7
Impôts sur les salaires (3000)	1.0	1.3	1.1	0.9	1.0	1.0	1.2
Impôts sur le patrimoine (4000)	7.9	6.4	5.4	5.2	5.6	5.5	5.6
Impôts sur les biens et services (5000)	38.4	32.8	33.7	34.1	33.6	33.8	32.7
Impôts généraux sur la consommation (5110)	11.5	13.4	15.8	20.2	21.0	21.3	21.2
Taxes sur la valeur ajoutée (TVA) (5111)	1.4	8.8	11.3	18.2	20.2	20.5	20.4
Impôts spécifiques sur la consommation (5120)	24.3	17.7	16.2	12.1	10.4	10.7	9.6

Source : Statistiques des recettes publiques de l'OCDE 2020 (OCDE, 2020_[1]).

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934225721>



Extrait de :

Consumption Tax Trends 2020

VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/152def2d-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2021), « Principales tendances et données relatives aux impôts sur la consommation », dans *Consumption Tax Trends 2020 : VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/aa431e2d-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.