

Jacques Philippe

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE FRANÇAISE

Les impôts sur la dépense ont toujours occupé une place prépondérante dans le système fiscal français. Le projet de budget pour 1979 actuellement en cours de discussion devant le Parlement vient à l'appui de cette constatation: 284 milliards de francs sont attendus de ce type d'impôt, soit 56,5% des recettes fiscales.

Parmi eux, la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) joue le premier rôle avec 221,5 milliards, soit 44% des recettes fiscales¹.

Dans sa forme actuelle, la T.V.A. est l'héritière d'une longue tradition législative. Des taxes sur le chiffre d'affaires ont été créées par la plupart des pays ayant participé à la première guerre mondiale pendant ou à l'issue de celle-ci. Tel a été le cas de la France en 1917—1920. Partout, les premières taxes sur les affaires ont été de type „cumulatif” (dit encore „à cascade”). Chaque transaction, tout au long du circuit économique, de la production à la vente au consommateur final, était frappée de la taxe à un taux en pourcentage relativement faible. Rapidement sont apparus les inconvénients de ce système: incidence en hausse sur les prix, inégalité de la charge fiscale selon le nombre d'agents économiques intervenant dans le circuit (avantage aux circuits intégrés), difficultés de la taxation des importations et de la détaxation des exportations.

Des réformes successives, qui se sont étendues sur plus de quarante ans, ont permis de passer du système cumulatif ancien au mode de taxation actuel, dont les caractéristiques fondamentales sont les suivantes:

— une taxation unique du produit ou service sur le prix payé par le consommateur final, à un taux fixé à l'avance pour ce produit ou service;

¹ Depuis quelques années, les pourcentages des impôts sur la dépense et de la T.V.A. sont en légère diminution, mais cette évolution lente ne met pas en cause la structure fondamentale du système fiscal.

— une perception de l'impôt tout au long du circuit économique, par „paiements fractionnés“; chaque opérateur paie la taxe sur sa „valeur ajoutée“: de la taxe calculée sur son chiffre d'affaires, il déduit celle qui a été payée sur les éléments de son prix de revient;

— les taxes „déductibles“ comprennent, non seulement celles qui ont été payées sur les éléments incorporés matériellement dans le produit final (matières premières, énergie etc.), mais aussi celles qui ont grevé les investissements et les services utilisés dans sa production².

La taxe sur le chiffre d'affaires fondée sur ces principes a reçu le nom de „taxe sur la valeur ajoutée“ en 1954.

Elle a retenu toute l'attention des pays membres des Communautés européennes soucieux d'assurer entre eux une neutralité fiscale favorisant la libre circulation des marchandises et services à l'intérieur de l'Union douanière et économique qu'ils avaient créée à partir de 1958. A l'issue d'études approfondies, les Communautés européennes ont adopté des *Directives*³ sur l'introduction de la T.V.A. dans les pays membres. Aujourd'hui tous les pays du Marché Commun perçoivent la T.V.A., qu'il s'agisse des membres fondateurs (France, R.F.A., Italie, Belgique, Pays-Bas, Luxembourg) ou des adhérents ultérieurs (Grande Bretagne, Irlande, Danemark), avec toutefois quelques variantes particulières à chaque Etat.

La législation française, bien qu'elle ait, dans l'ensemble, servi de modèle aux *Directives*, a du elle-même s'adapter à celles-ci. La loi du 6 janvier 1966, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1968, a donné son visage actuel à la T.V.A. française. Des dispositions nouvelles, qui auront effet le 1^{er} janvier 1979, vont y être encore introduites en application d'une récente directive européenne⁴.

Nous étudierons successivement les règles techniques de la T.V.A. (I), puis le rôle qui est le sien, sur le plan économique et social (II).

I. TECHNIQUE DE LA T.V.A.

Il est indispensable d'examiner, au moins dans leurs grandes lignes, les règles techniques d'un prélèvement fiscal si l'on veut par la suite parvenir à la compréhension de sa signification réelle.

² Ces divers points seront explicités dans la suite de l'exposé.

³ Décisions des Communautés européennes que les pays membres doivent introduire dans leur législation interne par un vote de leurs Parlements respectifs.

⁴ Nous exposerons la législation en vigueur au 1^{er} janvier 1979.

Contrairement aux exposés classiques en matière fiscale, nous commencerons par le régime des „paiements fractionnés” de la T.V.A., c'est à dire par le système des déductions, pour évoquer ensuite quelques autres aspects techniques.

1. LE RÉGIME DES PAIEMENTS FRACTIONNÉS

Théoriquement, un impôt du type T.V.A. doit prélever une fraction (exprimée par un taux en pourcentage) de la valeur de tous les produits ou services marchands lors de leur vente au consommateur final: c'est une taxe unique globale sur la valeur finale des marchandises ou prestations. Pour parvenir à ce but, deux méthodes sont concevables.

L'une consiste à prélever la totalité de l'impôt au dernier stade, toutes les transactions antérieures s'effectuant en suspension de taxe. C'est le régime qu'a connu la „taxe à la production”, ancêtre de la T.V.A., de 1937 à 1948, mais dans un contexte technique sensiblement moins élaboré.

Une seconde méthode est celle des paiements fractionnés, introduite dans la taxe à la production en 1948, et conservée dans la T.V.A. Elle consiste à prélever, tout au long du circuit de production ou de commercialisation que connaît un bien ou service, la taxe sur la fraction de la „valeur ajoutée” à chaque stade.

On lui reconnaît généralement deux mérites décisifs. Le premier est de mieux assurer la rentrée de l'impôt: l'État répartit les risques de défaillance des redevables sur tout le circuit, chacun d'entre eux n'étant responsable que d'une part de l'impôt que subira en définitive le produit. Au contraire, la perception au seul dernier stade ferait peser sur le dernier redevable une responsabilité financière d'autant plus écrasante que, pour nombre de produits ou services, la vente est le fait de petits et moyens commerçants, dont la trésorerie est souvent étroite et les méthodes de gestion sommaires.

Le second mérite du système est de donner à l'administration fiscale des moyens de contrôle non négligeables. La taxe payée et facturée à chaque stade étant déductible au suivant, l'acheteur a intérêt à exiger de son fournisseur un document régulier. La taxe incorpore, en quelque sorte, un mécanisme d'auto-contrôle.

Dans un régime de paiements fractionnés, deux options s'offrent au législateur.

Le but théorique étant la taxation de la „valeur ajoutée” à chaque stade, la logique voudrait qu'on détermine d'abord cette valeur, puis qu'on lui applique le taux de l'impôt. De la valeur (en l'occurrence le

prix de vente) de sa production, le redevable devrait déduire la valeur (prix d'achat) des éléments qui ont contribué à cette production. En d'autres termes, ce redevable déduirait de sa propre base d'imposition (prix de vente) des éléments ayant constitué la base d'imposition de ses fournisseurs (prix d'achat). Sur la différence serait calculé l'impôt dû. C'est ce qu'on appelle la déduction „base sur base“.

En réalité, la loi française⁵ prévoit que la déduction s'opère „taxe sur taxe“: on calcule d'abord la taxe sur le prix de vente du redevable, et de cette taxe, on déduit la taxe payée aux stades antérieurs par ses fournisseurs et figurant sur ses factures d'achat.

Les deux systèmes ne sont équivalents qu'en cas d'unicité de taux, comme le montrent les exemples simplifiés ci-après. Et l'on verra que la T.V.A. française comporte plusieurs taux très différenciés.

Soit un redevable B qui revend 200 un produit acheté 100 à un redevable A. Quel est l'impôt dû par B?

a) T.V.A. à taux unique de 10%:

$$\text{calcul base sur base: } (200 - 100) \times 10\% = 10,$$

$$\text{calcul taxe sur taxe: } (200 \times 10\%) - (100 \times 10\%) = 10;$$

b) T.V.A. exigible à 5% sur les ventes de A, à 10% sur les ventes de B:

$$\text{calcul base sur base: } (200 - 100) \times 10\% = 10,$$

$$\text{calcul taxe sur taxe: } (200 \times 10\%) - (100 \times 5\%) = 15;$$

c) T.V.A. exigible à 15% sur les ventes de A, à 10% sur les ventes de B:

$$\text{calcul base sur base: } (200 - 100) \times 10\% = 10,$$

$$\text{calcul taxe sur taxe: } (200 \times 10\%) - (100 \times 15\%) = 5.$$

La loi précise:

— que la taxe déductible est celle qui a grevé les „éléments du prix“ des opérations imposables chez un redevable déterminé;

— que taxe doit figurer distinctement sur les factures d'achat de ces éléments (biens et services),

— que ces éléments doivent être „nécessaires à l'exploitation et affectés exclusivement à celle-ci“.

Plus concrètement, les achats de biens et services ouvrant droit à déduction comprennent:

a) d'une part, les biens constituant des „immobilisations“, c'est à dire tous les biens destinés à être utilisés de manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation: bâtiments, matériel

⁵ Les autres législations européennes font de même.

et outillage, matériel de transport, mobilier, brevets, marques etc., en un mot les investissements;

b) d'autre part, les autres biens que nos règles comptables nomment „valeurs d'exploitation": marchandises, matières premières, combustibles, énergie etc.;

c) enfin, les services de toute nature: locations, frais de transport, de publicité, d'études etc.

Cependant, certains biens et services sont exclus expressément du droit à déduction, soit pour éviter des abus, soit pour des raisons budgétaires. Nous citerons notamment les dépenses effectuées pour assurer la satisfaction de besoins individuels des dirigeants ou du personnel (sauf les installations collectives: cantines, crèches, installations sportives), les automobiles des particuliers, les cadeaux, certains produits pétroliers.

Pour les biens et services ouvrant droit à déduction, celle-ci est pratiquement immédiate, qu'il s'agisse d'immobilisations utilisées durablement, d'autres biens ou de services. Autrement dit, de la taxe calculée sur le chiffre d'affaires d'un mois déterminé, on peut déduire la taxe qui a grevé les achats du même mois ou du mois précédent⁶.

Pour donner du système des déductions, une vue complète, deux particularités doivent encore être signalées.

En raison de l'existence de taux différenciés (ventes soumises à un taux faible, achats soumis à un taux élevé) ou d'achats très importants (stocks de produits ou équipements), il arrive que certains redevables ne puissent déduire toutes les taxes réglées à leurs fournisseurs de celle calculée sur leur chiffre d'affaires taxable. Ils ont un „crédit" de taxe non immédiatement déductible, on dit qu'ils sont en „butoir". Dans ce cas, réglementation prévoit que ce crédit de taxe peut être remboursé aux entreprises. La même réglementation est utilisée pour rembourser les taxes qui ont grevé les produits exportés.

Par ailleurs, la déduction des taxes supportées à l'achat par un redevable est justifiée par le fait de l'imposition des ventes qu'il réalise. Pour les ventes exonérées de T.V.A. (autres que les exportations), la déduction ne se justifie pas. En conséquence, les entreprises qui effectuent des ventes taxables et des ventes exonérées (autres que les exportations) doivent réduire leurs déductions proportionnellement à leur chiffre d'affaires exonéré de T.V.A.

⁶ Dans les autres T.V.A. européennes, tous les achats sont déductibles le même mois.

Le régime des paiements fractionnés, et celui des déductions qui en découle, est le coeur même de la T.V.A. française, comme des autres T.V.A. européennes. C'est pourquoi nous y avons quelque peu insisté. Nous serons plus sommaires sur d'autres aspects techniques, pourtant fort importants.

2. AUTRES ASPECTS TECHNIQUES

Champ d'application

La T.V.A. a un champ d'application très vaste: elle s'étend à l'ensemble des activités économiques. Sous ce dernier vocable, on doit comprendre non seulement les activités industrielles et commerciales, qui, dans le système juridique français, relèvent du droit commercial, mais encore certaines activités que ce même système juridique répute activités civiles, telles que celles des professions libérales (juristes, architectes, conseils etc.) et des exploitants agricoles. Le droit fiscal, très lié à l'évolution économique et à ses nécessités traduit ainsi l'expansion accélérée de l'économie de marché dans les dernières décennies.

De ce principe de base découlent deux notions juridiques, celles d'opérations imposables et de personnes imposables.

Constituent des opérations imposables les livraisons de biens meubles (marchandises) et immeubles (bâtiments) et les prestations de services, faites à titre onéreux, c'est à dire la généralité des ventes de biens et de services, dans la mesure où elles sont réalisées par des personnes assujetties. La catégorie des prestations de services comprend tout ce qui n'est pas considéré comme livraison de biens: c'est donc une catégorie résiduelle, où l'on trouve les opérations de commission, de façon, de transport, de location, les travaux de construction (qui ne constituent qu'un élément du prix de livraison des bâtiments), et des opérations très diverses.

Les personnes assujetties sont celles qui effectuent, dans le cadre d'une activité économique, de façon indépendante, une ou plusieurs opérations soumises à la T.V.A. Peu importe à cet égard leur statut juridique. C'est ainsi que des opérations réalisées par l'État ou les collectivités locales de droit public, peuvent, dans un certain nombre de cas, être soumises à l'imposition.

Illustrons plus concrètement ces définitions par un cas limité: un particulier qui vend un objet personnel dont il n'a plus l'usage (son automobile par exemple) n'exerce pas une activité économique, donc

n'est pas imposable. S'il lui arrive, même occasionnellement, d'acheter un tel objet pour le réparer et le revendre, il est en principe imposable (si toutefois l'administration fiscale peut avoir connaissance des faits).

Ces dispositions générales sont complétées par des dispositions particulières qui, les unes, réduisent le champ d'application de l'impôt, les autres l'étendent.

D'une part, en effet, certaines opérations sont expressément exonérées de la T.V.A.: citons, entre autres, celles des entreprises d'assurances (qui supportent un impôt spécial), certains spectacles, les opérations de crédit bancaire, celles des organismes sans but lucratif (oeuvres sociales, philanthropiques etc.), les soins médicaux et paramédicaux (médecins, dentistes, vétérinaires etc.), les prestations des écrivains, artistes, avocats...

Les exportations de biens et services sont également exonérées. Mais une différence essentielle sépare l'exonération des exportations des exonérations ordinaires. Ces dernières, ne supportant pas l'impôt, impliquent l'interdiction absolue de toute déduction des taxes ayant grevé les éléments du prix des opérations exonérées. Au contraire, les exportations sont assimilées à des opérations imposables et ouvrent droit aux mêmes déductions que celles-ci, et le cas échéant au remboursement des "crédits" de taxe que les exportateurs ne peuvent déduire. Dans le vocabulaire des spécialistes, on dit que les exportations supportent le „taux zéro" de la T.V.A.⁷

D'autre part, la loi soumet à l'imposition certaines opérations particulières, notamment les importations. Elle permet même à certaines personnes expressément exonérées de se soumettre volontairement à l'imposition (par option), si elles y ont intérêt. Ce dernier point, qui paraît étrange (qui peut souhaiter payer volontairement un impôt?), sera explicité un peu plus loin.

Fait générateur et base imposable

Le fait générateur de la T.V.A. est le fait matériel ou juridique qui donne naissance à la dette d'impôt. Il est constitué:

- en ce qui concerne les biens meubles (marchandises) ou immeubles (bâtiments) par leur délivrance (ou livraison);
- en ce qui concerne les services, par leur exécution (ou réalisation); cependant, si l'impôt doit être payé dès la délivrance des biens,

⁷ Certains pays comme la Grande Bretagne appliquent un „taux zéro" à de nombreux produits vendus sur le marché intérieur (aliments, médicaments etc.).

il doit être versé seulement lors du paiement du prix en ce qui concerne les services. En d'autres termes, le versement de l'impôt est immédiat, dès leur livraison, pour les marchandises, mais il est souvent postérieur à l'exécution des services, puisque le paiement du prix peut intervenir bien après cette exécution dans les relations commerciales entre entreprises.

La base imposable à la T.V.A., c'est à dire la somme d'argent à laquelle est appliqué le taux de l'impôt, comprend, outre le prix proprement dit, tous les frais accessoires à la vente, et tous les impôts et taxes afférents à la vente, à l'exception de la T.V.A. elle-même. Parmi ces impôts et taxes, on peut citer notamment les impôts indirects spécifiques (sur les vins, alcools, abacs, produits pétroliers etc.).

Ainsi, un produit valant 100 et passible du taux de T.V.A. de 7% aura un prix, taxe comprise, de 107. Si ce produit doit être livré dans les magasins de l'acheteur et que s'ajoutent à son prix des frais de transport de 10, la taxe s'élèvera à $(100 + 10) \times 7\%$, soit 7,7; le prix taxe comprise sera donc de 117,7.

Taux

La T.V.A. française comporte trois taux, fortement différenciés (l'écart est proche de 1 à 5) donc les caractéristiques principales sont les suivantes:

— un taux réduit de 7% sur la plupart des produits et services de première nécessité: produits alimentaires, sauf les boissons, produits nécessaires à l'agriculture (engrais, aliments du bétail), livres, médicaments, transports publics de personnes;

— un taux majoré de 33,3% sur des produits de luxe (bijoux, fourrures) ou offrant une large assiette fiscale (tabacs, voitures automobiles des particuliers, matériels pour l'image et le son, à l'exception des téléviseurs);

— un taux normal de 17,6% pour les autres produits et services.

L'existence de plusieurs taux n'est nullement inhérente à la nature même de la taxe, mais s'explique par des considérations historiques et politiques propres à chaque État. D'autres pays ne connaissent qu'un taux (pays scandinaves), la France en a compté quatre, voire davantage à certaines périodes.

La technique fiscale ne trouve pas sa propre fin en elle-même. Elle est un instrument au service d'une politique fiscale, qui à son tour

prend place parmi les moyens au service de la politique générale d'un gouvernement.

Il convient donc d'apprécier maintenant le rôle imparti à la T.V.A. dans un contexte plus vaste, à la fois économique et social.

II. RÔLE ET PORTÉE DE LA T.V.A.

La T.V.A. est, on l'a vu, un impôt très productif pour le budget de l'État. En 1979, selon les prévisions, elle prélèvera plus de 10% du produit intérieur brut. Elle ne peut manquer d'avoir des incidences notables sur les phénomènes économiques et sociaux.

1. T.V.A. ET ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

La théorie de la T.V.A. s'inspire très largement du principe de neutralité fiscale prôné par les économistes néo-libéraux. D'après ceux-ci, l'impôt neutre est celui dont l'application ne doit pas fausser (ou doit fausser le moins possible) les calculs des agents économiques. La T.V.A. actuelle est conçue dans cet esprit.

Dans le circuit économique intérieur, en règle générale, la T.V.A. est neutre, en ce sens qu'un produit vendu à un prix déterminé supportera la même charge d'impôt, quelle que soit la longueur et la nature du circuit qu'il aura emprunté.

Soit l'exemple théorique d'un produit vendu 100 au consommateur final et passible d'un taux de T.V.A. de 10%. Il aura supporté en définitive 10 de taxe, qu'il ait été vendu à ce consommateur par le fabricant lui-même, ou qu'il ait passé successivement du fabricant vendant 50, au grossiste vendant 70, enfin au détaillant vendant 100. La seule différence, dans ce dernier cas, est que la taxe exigible aura été collectée à trois stades: 5 au stade fabricant ($50 \times 10\%$), 2 au stade grossiste ($70 \times 10\% - 5$) et 3 au stade détaillant ($100 \times 10\% - 7$). Il en va différemment avec une taxe sur le chiffre d'affaires dite „cumulative“.

L'existence de divers taux ne fait pas obstacle à cette taxation uniforme. En effet, elle n'a pour conséquence que de modifier la collecte de l'impôt aux différentes étapes du circuit. Ainsi, un produit passible du taux réduit de 7% ne supportera que ce montant d'impôt, même si les éléments du prix achetés par le dernier vendeur ont supporté des taux plus élevés, puisque ce vendeur, s'il détient un „crédit“ de T.V.A., pourra se le faire rembourser.

Toutefois, la neutralité de la T.V.A. n'est assurée que s'il n'y a pas de rupture dans la „chaîne des déductions". En d'autres termes, tous les agents économiques intervenant dans la fabrication et la commercialisation d'un produit ou d'un service doivent avoir été soumis à la taxe. Si l'un d'entre eux ne l'a pas été, non seulement la taxe qui a grevé ses éléments de prix restera définitivement acquise au Trésor public, mais sa propre „valeur ajoutée", n'ayant pas été taxée, n'ouvrira droit à aucune déduction chez son client assujéti. Il en résultera que le produit ou service final dans l'élaboration duquel il sera intervenu restera chargé d'un certain montant de T.V.A. qui n'aura jamais été déduit, ce que les fiscalites appellent une „rémanence" de T.V.A.

Cette circonstance explique la possibilité déjà évoquée offerte à certaines personnes de s'assujétir volontairement à la T.V.A. Il s'agit, notamment des agriculteurs, de certaines professions libérales, des personnes qui louent des immeubles à usage industriel ou commercial. L'option pour l'assujétissement est particulièrement intéressante pour ceux d'entre eux qui effectuent des investissements importants et dont la clientèle est composée uniquement ou majoritairement d'assujétis⁸.

Il n'en reste pas moins que certaines dispositions de la loi font obstacle à une neutralité complète.

L'exclusion du droit à déduction de certains biens et services a déjà été signalée.

Mais la législation fiscale doit également tenir compte de la situation particulière de certains agents économiques, surtout des plus modestes.

Les petites entreprises du commerce et de l'artisanat, définies par un certain montant de chiffre d'affaires n'ont généralement pas les connaissances techniques suffisantes pour appliquer une taxe relativement complexe telle que la T.V.A. De plus, leurs moyens financiers sont assez limités et les petits entrepreneurs ont le sentiment de payer la taxe sur leurs fonds propres, alors qu'en réalité ils la répercutent sur leurs clients. Aussi a-t-il été prévu:

— de simplifier leurs obligations: comptabilité minimum, déclarations annuelles abrégées, et surtout évaluation forfaitaire (donc approximative) des taxes exigibles;

⁸ De plus, les assujétis à la T.V.A. sont dispensés d'une taxe d'État sur les salaires.

— d'alléger pour certains d'entre eux les taxes à payer: il bénéficie d'une franchise, c'est à dire d'une dispense totale d'impôt, si la somme à payer annuellement est inférieure à 1350 F; et d'une décote, c'est à dire d'une dispense partielle d'impôt, si la somme à payer annuellement est comprise entre 1350 F et 5400 F (commerce) ou 20 000 F (artisanat)⁹.

Comme ces redevables peuvent néanmoins facturer la T.V.A. à leurs clients assujettis (peu nombreux il est vrai), il en résulte que ces derniers sont amenés à déduire une taxe qui n'a pas été payée au Trésor public.

Par ailleurs, alors que les commerçants et artisans sont obligatoirement assujettis à la T.V.A., les exploitants agricoles ne le sont, pour la plupart, que s'ils s'y décident volontairement. Près des trois quarts d'entre eux, — les plus petits en général —, restent en dehors du système de la T.V.A.

Toutes ces dispositions aboutissent à des effets contraires à la neutralité recherchée: déduction d'un faible montant de taxe non acquittée (petit commerce et artisanat), „rémanences" de taxe dans les produits finaux (exclusions du droit à déduction, situation des agriculteurs), le second phénomène l'emportant de beaucoup sur le premier.

La T.V.A. assure également une très large neutralité dans les échanges commerciaux extérieurs.

L'ensemble des accords internationaux dans lesquels la France est engagée, notamment celui du G.A.T.T. (General Agreement on Tariffs and Trade), admet que les impôts indirects fassent l'objet d'ajustements à la frontière. Ils se fondent sur l'analyse classique selon laquelle ces impôts ont pour objet, quel que soit leur mode de perception, de grever les dépenses du consommateur final. En tant qu'impôts sur la consommation, ils doivent être perçus là où cette dernière a lieu. Des lors, dans les relations internationales, la taxation doit avoir lieu dans le pays de destination: il en résulte que les importations doivent être taxées et les exportations exonérées. Ces „ajustements à la frontière" assurent du même coup l'égalité des charges entre produits nationaux et importés.

De ce point de vue, les taxes à cascade ou cumulatives sont susceptibles d'engendrer des distorsions. En effet, en raison de la diversité et de l'inégale longueur des circuits empruntés par les marchandises,

⁹ Ces allègements personnalisés sont tout à fait contradictoires avec nature d'impôt réel, objectif, de la T.V.A.

les États sont amenés à calculer forfaitairement les taxations à l'importation et les détaxes à l'exportation, et ce pour chaque type de produit. Il est tentant pour eux de manipuler ces compensations forfaitaires de façon à protéger leur production nationale et à favoriser leurs exportations.

Le système de la T.V.A. prévoit un „taux zéro" pour les exportations (c'est à dire le remboursement des taxes acquittées aux stades antérieurs) et la taxation à l'importation au taux même qui serait appliqué à l'intérieur. Elle représente donc un grand progrès sur le plan de la neutralité des échanges extérieurs.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle les Etats des Communautés Européennes, dont la plupart appliquaient des taxes à cascade dans les débuts du Marché Commun, les ont remplacées par des T.V.A.

Parmi les déductions autorisées, figure celle de la taxe ayant grevé les investissements, novation considérable introduite en France à partir de 1954.

Les entreprises calculent leur prix de revient, puis de vente en y incorporant les annuités d'amortissement des biens d'investissement.

Les annuités d'amortissement étant calculées sur le prix de revient des biens, ce prix comprenait la T.V.A. avant 1954, et l'excluait après cette date, puisque la déduction de la taxe était prévue par la législation fiscale.

Ainsi, la déduction immédiate et totale de la taxe sur investissements, qui ne tient aucun compte de la durée d'utilisation des biens, s'analyse en un amortissement supplémentaire, immédiat lui aussi, équivalent à la fraction du prix de revient représentant la taxe, soit 15% avec les taux actuellement pratiqués.

Il en résulte que, de deux entreprises concurrentes, vendant les mêmes produits au même prix celle qui réalisera des investissements collectera pour le Trésor un montant de T.V.A. inférieur à l'autre (déductions supplémentaires), ce qui lui permettra, soit d'augmenter sa marge, soit de diminuer le prix de vente de ses produits.

Dans les deux cas, la déduction de la T.V.A. favorise l'entreprise qui réalise des investissements, soit qu'elle améliore son auto-financement, donc sa position concurrentielle future, soit qu'elle choisisse de baisser ses prix pour être plus compétitive dans l'immédiat, soit qu'elle combine les deux hypothèses.

Il n'est pas douteux que la réforme de la T.V.A., amorcée en 1954 et complétée en 1968, ait contribué, de façon marquante, avec d'autres mesures de politique fiscale et économique, au renforcement du cara-

ctère capitalistique de l'industrie et des formes modernes de grand commerce en France.

Outre ces effets, qu'on peut qualifier de structurels, la T.V.A. peut contribuer à des actions de politique conjoncturelle, soit par des hausses de taux (1968) soit par des baisses de ceux-ci (1973, 1977), tendant à influencer les prix des produits. Mais il est évident que les baisses doivent être considérées comme pratiquement irréversibles.

2. T.V.A. ET REDISTRIBUTION DES REVENUS

Pendant longtemps, la théorie fiscale a considéré les impôts indirects (spécifiques ou *ad valorem*) comme particulièrement injustes, c'est à dire comme pesant plus lourdement sur les budgets modestes. En un mot, ces impôts n'étaient pas progressifs en fonction du revenu (comme peut l'être l'impôt sur le revenu), mais dégressifs.

Puis, avec la création de la T.V.A., certains auteurs, comme le Professeur Duverger¹⁰ ont osé pouvoir réhabiliter l'impôt indirect sous sa forme moderne, en soutenant que cet impôt devenait progressif grâce à une forte différenciation de ses taux.

Mais ces affirmations ne reposaient pas sur des statistiques précises. Quelques études chiffrées ont été réalisées depuis lors, et conduisent à nuancer les appréciations.

D'après les travaux de la Direction de la Prévision au Ministère de l'Économie, si l'on compare la charge de T.V.A. au revenu dépensé, cette charge est légèrement progressive, c'est à dire que la charge s'élève un peu au fur et à mesure que le revenu est plus élevé. Un meilleur effet de progressivité est obtenu si l'on considère l'ensemble des impôts indirects (T.V.A. et droits sur les alcools, tabacs, produits pétroliers etc.).

Mais si l'on compare la charge de T.V.A. au revenu global (revenu dépensé + épargne), il semble bien que le résultat s'inverse: la T.V.A. n'est plus progressive, mais dégressive, c'est à dire que le prélèvement diminue relativement quand le revenu s'élève.

En définitive, dans ses structures actuelles, la T.V.A. française ne peut constituer un instrument satisfaisant de redistribution des revenus et d'atténuation des inégalités sociales. Une redistribution équitable des revenus doit être réalisée par le moyen de l'ensemble du système fiscal et, au delà, par celui de tous les transferts opérés dans l'économie nationale. Encore faut-il que la distribution primaire des

¹⁰ M. Duverger, *Finances publiques*, ed. 1968, p. 384 et 394.

revenus soit elle même équitable, sinon les effets du système de redistribution ne peuvent être que limités.

III. QUELQUES CONCLUSIONS

A la vérité, la „taxe sur la valeur ajoutée” ne mérite pas réellement une appellation qui pourtant contribue à son succès.

Une authentique taxation de la „valeur ajoutée” dans l'économie marchande supposerait:

— un champ d'application plus étendu de la taxe, incluant de nombreux agents économiques actuellement situés hors de ce champ d'application ou exonérés;

— une déduction opérée „base sur base” et non „taxe sur taxe”, comme dans la législation actuelle;

— des modalités de déduction tenant compte de variations de stocks de matières premières et matières incorporées aux marchandises, ainsi que de la durée d'utilisation des biens d'investissement.

Mais il n'existe pas d'impôt traduisant dans toute leur pureté les exigences de la théorie économique.

Il n'en reste pas moins que la T.V.A. représente un progrès indiscutable par rapport aux modes de taxation des affaires qui l'ont précédée, en raison à la fois de sa productivité financière et des effets économiques qu'elle est en mesure de produire.

A cet égard, pour se placer dans une perspective marxiste, nous croyons pouvoir avancer les appréciations suivantes.

La T.V.A. est un prélèvement indirect fort bien adapté aux nécessités de l'économie capitaliste contemporaine.

Est-elle réellement neutre, comme il est souvent affirmé? Sans doute sa conception technique répond-elle au souci d'une certaine transparence de la taxation, plus propice à l'élaboration de la stratégie commerciale de ceux que les économistes néo-libéraux appellent les agents économiques. Mais on sait que l'égalité des agents économiques face au marché est un mythe. Les entreprises monopolistes ou oligopolistiques disposent d'une puissance financière sans commune mesure avec celle des petites et moyennes entreprises.

Seules les premières programment à moyen ou long terme des investissements de grande ampleur. Elles sont donc seules capables de profiter massivement de la déduction de la taxe ayant grevé ces investissements. Elles sont les bénéficiaires majeures des avantages financiers attachés à cette déduction, qui renforcent leur position dominante. La

T.V.A. est donc un moyen de favoriser l'accumulation des très grandes firmes. Cette constatation ruine la prétention à la neutralité affichée par les promoteurs de la T.V.A. ou font au moins reléguer cette notion au rang d'instrument idéologique.

Au reste, on sait que, dès que l'on passe de la T.V.A. à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu, la notion de neutralité est totalement abandonnée pour faire place à des dispositions très variées tendant à faciliter l'auto-financement des entreprises et la mobilisation de l'épargne à leur profit, bref à toutes les formes de l'interventionisme fiscal, dont le premier bénéficiaire est le capitalisme monopoliste.

Ces appréciations peuvent être extrapolées à l'ensemble des pays membres des Communautés Européennes. Il ne nous paraît donc pas surprenant que leurs cercles dirigeants, politiques comme économiques, aient adopté avec satisfaction un système de T.V.A., qui non seulement régularise leurs rapports commerciaux réciproques dans la perspective d'un élargissement des anciens marchés nationaux aux dimensions de l'Europe de l'Ouest, mais permet d'accélérer les processus bien connus de concentration et de centralisation du capital.

Université de Paris I

Jacques Philippe

FRANCUSKI PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ

Podatek od wartości dodanej (T.V.A.) stanowi jedno z najpoważniejszych źródeł dochodów budżetu francuskiego. W 1979 r. stanowił on 44% dochodów budżetu, co oznaczało przejście więcej niż 10% produktu narodowego brutto pochodzącego z wewnętrznej działalności gospodarczej.

Podatek ten, będący jednym z rodzajów podatku obrotowego, obciąża działalność ekonomiczną w bardzo szerokim zakresie: dotyczy nie tylko przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych (włączając w to przedsiębiorstwa małe i średnie), ale także w dużej części rolnictwa, transakcji nieruchomościami i dużej części zawodów zwanych „wolnymi” (architektów, inżynierów, biur studiów i porad itp.).

Swoiste cechy podatku od wartości dodanej tkwią w jego „fazowym charakterze”. W każdej fazie obrotu (produkcji i handlu) podatnik oblicza podatek obrotowy i potrąca od podatku, który obciąża jego wydatki na robociznę i zakup wszelkich produktów, wliczając w to dobra inwestycyjne. Mechanizm ten ma na celu opodatkowanie wyłącznie produktu lub robocizny od ceny wartości zapłaconej przez ostatecznego odbiorcę. We francuskim podatku od wartości dodanej są trzy bardzo zróżnicowane stopy procentowe — od 7 do 33,3%.

Zasady techniczno-prawne poboru T.V.A. preferują stosunki handlowe pomiędzy państwami oraz powiększają akumulację w wielkich przedsiębiorstwach monopolistycznych. System T.V.A. został także przyjęty przez wszystkie państwa będące członkami Wspólnego Rynku.