COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

ÉTUDES

Étude sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux petites entreprises dans les six anciens États membres de la Communauté

SÉRIE CONCURRENCE-RAPPROCHEMENT DES LÉGISLATIONS — 1973 — 23

Étude sur l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux petites entreprises dans les six anciens États membres de la Communauté

par J. R. Kauffmann
Directeur du Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefèbvre à Neuilly-sur-Seine

COLLECTION ÉTUDES

Série Concurrence — Rapprochement des législations n° 23
Bruxelles 1973

EXPOSÉ PRÉLIMINAIRE

Les deux directives du 11 avril 1967 concernant l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires ont jeté les bases du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, mais laissent subsister la possibilité de nombreuses et importantes divergences quant au champ d'application de la taxe. L'article 19 de la deuxième directive précise seulement que ces divergences doivent être réduites progressivement ou supprimées.

Le premier pas dans cette voie a été franchi le 9 décembre 1969 lorsque le Conseil a adopté une résolution dans laquelle il insiste sur la nécessité d'inclure le commerce de détail dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, dès l'introduction de celle-ci dans chaque État membre, ainsi que sur la nécessité d'appliquer un nombre très réduit de taux de taxation.

Puis, le 21 avril 1970, le Conseil a décidé de remplacer les contributions financières des États membres au budget des Communautés par des ressources propres aux Communautés. L'article 4 de cette décision prévoit qu'à partir du 1er janvier 1975, les ressources propres comprennent outre les droits de douane, les prélèvements agricoles, et éventuellement les autres taxes dont les recettes sont inscrites au budget des Communautés, des ressources provenant de la taxe sur la valeur ajoutée et obtenues par l'application d'un taux qui ne peut dépasser 1 % d'une assiette déterminée d'une manière uniforme pour les États membres selon des règles communautaires.

Pour que la répartition soit effectuée de façon équitable et comparable entre les États membres, il a été admis que l'uniformisation de l'assiette consiste dans l'établissement de règles communes de façon à ce que les ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée correspondent aux recettes résultant de l'application du taux «communautaire» à l'assiette réelle au dernier stade du champ d'application de la taxe, c'est-à-dire au prix de vente, taxe sur la valeur ajoutée exclue, des livraisons et prestations appliqué au consommateur qui n'a pas droit à déduction de la taxe en amont.

En d'autres termes, l'établissement de ces règles communes consiste à déterminer un champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée identique dans chaque législation nationale, notamment en ce qui concerne les assujettis, les opérations imposables ou exonérées, les modes de détermination des bases imposables et les régimes particuliers.

La présente étude qui a été rédigée à la demande de la Commission, a fourni une contribution appréciable à l'élaboration du projet de sixième directive concernant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée. Elle continuera sans nul doute à être une excellents base de travail et de réflexion pour les travaux qui vont se poursuivre dans le domaine en cause. C'est dans cet objectif que la Commission publie cette étude dont la responsabilité revient néanmoins à son auteur.

SOMMAIRE

Objet et cadre général de l'étude 7

Première partie — Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises dans chacun des six États membres du Marché commun 15

— Allemagne 17

— Belgique 21

— France 25

— Pays-Bas 30

— Italie 32

— Luxembourg 35

Deuxième partie — Proposition pour un régime commun des petites entreprises pendant une période d'adaptation 37

Proposition pour un régime définitif des petites entreprises 45

Objet et cadre général de l'étude

1. La Commission des Communautés européennes, direction générale du marché intérieur et du rapprochement des législations, nous a donné pour mission d'étudier les problèmes particuliers posés par l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux petites entreprises dans les six pays du Marché commun, et de rechercher d'une part les conditions et les conséquences d'un système communautaire *moyen* issu des différentes structures prévues, d'autre part celles d'un système très simplifié qui pourrait être appliqué nonobstant ce qui existe, ceci en vue notamment de dégager une assiette aussi exacte que possible pour l'application du prélèvement de 1% au titre des *ressources propres* de la Communauté.

2. Avant d'aborder ces problèmes, il est nécessaire d'avoir à l'esprit que la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt unique sur la consommation, c'est-à-dire qui doit frapper celle-ci une seule fois au taux prévu par le législateur, tout cumul de cet impôt et de l'impôt qui a grevé antérieurement l'un des éléments du prix de revient du produit ou du service consommé étant formellement exclu grâce aux *déductions physiques et financières*.

3. Nous appelons déduction *physique*, pour la commodité de l'exposé, la récupération de la taxe qui a grevé les achats de produits destinés à la revente après ou sans transformation, et déduction *financière* celle qui a grevé les investissements et frais généraux.

4. C'est le caractère *d'unicité de l'imposition* qui a fait retenir la taxe sur la valeur ajoutée française comme modèle de la taxe communautaire. Confirmant en effet les propositions qui lui avaient été faites par la commission d'harmonisation en son avis n° 64-406 du 3 juin 1964, le Conseil de ministres de la Communauté économique européenne a adopté une directive en date du 9 février 1967 qui enjoignait aux États membres de renoncer aux systèmes de taxes *cumulatives* sur le chiffre d'affaires pour une règle commune qui a été excellemment définie par la directive, reprenant sur ce point les termes proposés par la Commission:

Appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel aux prix des biens et services quels que soient le nombre de transactions intervenues et le processus d'élaboration et de distribution antérieur au stade d'imposition.

Du fait de l'exonération des produits exportés et de la taxation des produits importés, cette neutralité est assurée quel que soit le pays membre d'où proviennent les produits, ce qui permet une concurrence équitable pour l'ensemble des produits du Marché commun.

5. Ce régime moderne, qui doit être promulgué par des lois nationales, est déjà en vigueur en France depuis le 1er juillet 1954, en Allemagne depuis le 1er janvier 1968, en Hollande depuis le 1er janvier 1969, au Luxembourg depuis le 1er janvier 1970 et en Belgique depuis le 1er janvier 1971. Il doit être mis en application en Italie le 1er janvier 1973.

6. Cependant il faut souligner que le nom de *taxe sur la valeur ajoutée* qui a été donné à cet impôt n'est pas totalement justifié: en effet, il impliquerait que la taxe soit effectivement calculée au fur et à mesure que le produit est livré d'un stade à l'autre de la production ou de la commercialisation, sur le *bénéfice brut* de chaque entreprise.

Si cela était, on pourrait en faire l'évaluation au vu du compte d'exploitation annuel du redevable. Il n'en est rien, car la taxe sur la valeur ajoutée se présente en réalité, dans les lois qui établissent cette taxe au sein de la Communauté, *comme un impôt dû sur les recettes et récupérable sur certaines dépenses.*

Ce désaccord entre la conception et la pratique vient des raisons suivantes:

Bien qu'il soit généralement admis par les administrations fiscales que la taxe sur la valeur ajoutée est fongible, c'est-à-dire que l'ensemble des taxes d'amont est imputable sur l'ensemble des taxes d'aval, les lois et règlements disposent que cette imputation doit pouvoir être suivie produit par produit, et même opération par opération.

C'est ainsi, par exemple, que le Code général des impôts français stipule (art. 271-1): *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.*

Il ressort de cette constatation que, sauf à modifier substantiellement les modalités d'application de la prétendue *taxe sur la valeur ajoutée*, on ne peut s'en remettre à un calcul idéalement simple de cet impôt sur le montant du bénéfice brut annuel.

7. Ceci étant rappelé, il s'agit d'analyser les motifs qui conduisent les États à rechercher des modalités particulières pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux redevables les moins importants. La notion de petite entreprise est évidemment relative. Du point de vue qui nous occupe, nous proposons d'en donner cette définition objective a priori:

La petite entreprise est, en un lieu déterminé, ou bien celle qui ne peut supporter les implications administratives de la taxe sur la valeur ajoutée, ou bien celle qui ne peut supporter le poids de cette taxe.

8. Il n'est pas discutable qu'à l'égard de nombreux petits entrepreneurs, les difficultés administratives (comptabilité, facturations, déclarations) constituent une sujétion trop lourde pour leurs possibilités matérielles.

9. Certes en serrant la vérité au plus près, il faut faire la part d'une certaine mauvaise volonté: les difficultés invoquées constituent parfois des faux-semblants. Nous avons pu personnellement nous en rendre compte lorsque, au cours de l'année 1967 qui a précédé la mise en vigueur de la *taxe sur la valeur ajoutée élargie* en France, nous avons, parcourant ce pays, prononcé une quarantaine de conférences à la demande des chambres de commerce, en vue d'expliquer aux petits commerçants ce qu'était la taxe sur la valeur ajoutée et de leur montrer tout à la fois qu'elle ne leur était pas tellement défavorable pécuniairement ni si compliquée qu'ils le pensaient: nous avons souvent vu se fermer devant nous le chemin intellectuel par une réaction *de principe*.

Il est patent en effet, et cela est valable pour tous les pays en cause, que les citoyens qui se donnent pour *les plus simples* font de cette simplicité réelle ou supposée un moyen de défense contre les pouvoirs publics.

10. Par ailleurs la simplification de la taxe sur la valeur ajoutée appelle une observation importante: ou bien cette simplification modifie sensiblement la structure de l'impôt, auquel cas elle est techniquement inopportune; ou bien elle la respecte, et alors on comprend difficilement qu'on n'en fasse pas bénéficier l'ensemble des redevables.

A cet égard, il est évident que les complications que le système recèle dans certains pays n'ont rien de nécessaire: elles sont purement contingentes, c'est-à-dire qu'elles ne tiennent nullement *à la nature de l'impôt* mais à des considérations extérieures de *caractère historique, politique ou économique.*

Pour respectables qu'elles soient, de telles préoccupations doivent progressivement faire place à une application de l'impôt unique dans sa simplicité totale, c'est-à-dire par la disparition de toute rémanence, de tout *butoir*, de tout décalage entre la perception de la taxe d'aval et la déduction de la taxe d'amont, de toute limitation des déductions financières, de toute exonération d'une activité normalement imposable.

Autrement dit, avant de justifier l'existence des régimes spéciaux des petites entreprises par la complexité de la taxe sur la valeur ajoutée, il conviendrait de prendre des mesures pour une réelle simplification de l'impôt à tous les niveaux.

11. En ce qui concerne d'autre part l'impossibilité pour un petit entrepreneur de supporter le poids de la taxe, on peut se demander s'il ne s'agit pas, ici encore, d'un prétexte: le jeu de la taxe sur la valeur ajoutée sur le plan économique est de la faire supporter au consommateur par incidence dans les prix. Certes celui-ci peut y opposer une résistance, mais il ne peut s'agir que d'un combat d'arrière-garde, dès l'instant qu'il trouve en face de lui des commerçants qui, grands ou petits, alignent leurs prix par l'effet de la concurrence. Aussi apparaît-il certain que le petit commerçant *perçoit* la taxe sur la valeur ajoutée, et que rien n'empêche qu'il la reverse au Trésor.

12. En fait le dégrèvement, présenté comme un avantage social pour une catégorie professionnelle déshéritée, comporte surtout l'intérêt pour l'administration de n'avoir pas à contrôler un secteur de redevables nombreux et difficilement saisissables.

S'il s'agissait réellement de protéger des redevables économiquement faibles, il faudrait demander aux États, étant donné l'importance de la brèche ainsi créée dans les principes de la taxe sur la valeur ajoutée, de faire appel à un autre moyen. La taxe sur la valeur ajoutée communautaire ne peut en effet être utilisée comme instrument de conjoncture, sous peine de contrevenir à l'affectio societatis.

Par contre, si l'on considère qu'il est raisonnable d'éviter, *dans tous les pays*, d'avoir à prendre soin d'une poussière de redevables qui ne verseraient en toute occurrence qu'une infime partie du montant global de la taxe, on peut concevoir qu'il soit indispensable d'admettre, *provisoirement*, et dans l'attente d'une amélioration suffisante des structures administratives, *que l'on coupe la queue* à la taxe sur la valeur ajoutée.

Mais évidemment cette distorsion dans le système empêche d'asseoir le prélèvement communautaire sur *l'intégralité* des dépenses faites par les consommateurs.

Aussi faut-il faire un choix:

— ou bien l'on décide de s'accommoder d'une perception incomplète du prélèvement de la CEE, en

négligeant les très petites entreprises exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée au niveau national. Mais il est alors nécessaire, on le comprend, que la contribution que chaque pays doit à la Communauté soit amputée *proportionnellement d'une même part*, par exemple 1 % du montant de cette contribution, ce qui revient à dire qu'il faut que le chiffre d'affaires exonéré soit une même proportion de l'assiette globale de la taxe sur la valeur ajoutée dans chaque pays;

— ou bien la CEE entend percevoir son prélèvement sur l'intégralité des recettes des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, et il faut ajouter aux recettes imposées celles perçues par les très petites entreprises exonérées. Il n'est alors pas nécessaire que la frange déchargée de la taxe sur la valeur ajoutée soit proportionnellement la même dans chaque pays. Mais le rétablissement de l'assiette totale du prélèvement n'est possible que dans la mesure où l'on connaît l'importance de cette frange.

Dans les deux cas malheureusement on ne peut espérer parvenir à un résultat exact; cependant une approximation est acceptable car, malgré le nombre important des très petits redevables écartés, le montant du prélèvement en cause représente peu de chose. Du moins l'évaluation doit-elle être faite par chaque État avec tout le soin possible.

En approfondissant les motifs des régimes de franchise en Allemagne, aux Pays-Bas et au Luxembourg, on comprend qu'il s'agit surtout pour ces États d'éliminer la plus grande partie des prestataires de services exerçant une profession non commerciale, tels que architectes, comptables, journalistes, etc., alors que la France, pour l'instant du moins, n'impose que les actes relevant d'une activité commerciale.

C'est que l'Allemagne et les pays du Benelux n'ont jamais fait antérieurement la différence entre commerçants et professions libérales. Ce sont les *activités professionnelles* qui étaient imposées aux taxes cumulatives sur le chiffre d'affaires, et c'est ce critère qui a été repris par la CEE pour une imposition à la taxe sur la valeur ajoutée des *entrepreneurs*, ce terme s'appliquant à tous.

On pourrait alors penser qu'il est plus réaliste non pas *d'exonérer* ces prestations mais *de les laisser hors du champ d'application* de la taxe sur la valeur ajoutée qui, d'ailleurs, ne serait pour eux, qui n'ont pratiquement pas de dépenses d'achats ou d'investissements, qu'un *impôt sur le chiffre d'affaires*. Mais ce serait limiter les possibilités futures d'une taxe sur la valeur ajoutée *intégrale*, et donc inopportun.

13. En toute occurrence il convient, pour apprécier l'intérêt des régimes de dégrèvement prévus par les États qui ont choisi cette solution, de noter que toute mesure fiscale d'exonération ou de dégrèvement partiel comporte automatiquement une incitation: celle de faire le nécessaire pour en obtenir le bénéfice. Elle a donc un effet subjectif. Cependant le souci de dégrever les petites entreprises est purement objectif et dépourvu du motif d'incitation: on incite au développement, pas au malthusianisme.

Or on ne peut empêcher que toute discrimination dans le taux, l'assiette ou l'exonération de l'impôt est pour ceux qu'elle peut intéresser un motif à remplir les conditions nécessaires pour se placer du côté favorable de la discrimination. C'est *le problème des limites*, qui conduit à de regrettables distorsions économiques.

C'est ainsi qu'en ce qui concerne le régime fiscal des petites entreprises françaises, on a pu constater depuis que la taxe sur la valeur ajoutée existe:

— que les avantages accordés aux *artisans*, dont la définition impliquait qu'ils ne puissent employer plus de deux ouvriers et un apprenti (depuis quelque temps ils peuvent en employer davantage), conduisaient les uns à restreindre le développement de leur entreprise, et les autres au *marché noir de l'emploi*. En tout cas, on retrouvait ici cette conséquence du *seuil critique* que les artisans se limitaient à deux ouvriers (et ils bénéficiaient alors du régime de faveur), ou bien que, ayant franchi la limite, ils disposaient de dix à quinze ouvriers;

— que les avantages accordés aux *forfaitaires* au-dessous d'un certain chiffre d'affaires annuel les conduisaient soit à limiter leur activité, soit à dissimuler leurs recettes.

En toute occurrence, on découvrait qu'il n'existait pratiquement pas de petit commerçant entre le chiffre d'affaires limite et le double de ce chiffre d'affaires, et d'âpres discussions avaient lieu entre le forfaitaire et l'administration qui cherchait à prouver qu'il avait franchi le seuil.

Dans les deux cas, c'est-à-dire forfaitaires simples ou artisans, on a également constaté que pour conserver le bénéfice du régime spécial l'entreprise tendait parfois à se fractionner: deux frères, par exemple, séparaient officiellement leurs intérêts, bien que travaillant ensemble, de façon que chacun, censé exploiter pour son propre compte, n'atteigne pas la limite du forfait.

Que peut-on faire pour résoudre ce problème des limites et obtenir que, psychologiquement, les entrepreneurs ne se sentent pas attirés trop sensiblement en deçà de la ligne, au point d'avoir recours au malthusianisme, à l'éclatement de l'entreprise ou à la fraude, moyens aussi détestables les uns que les autres?

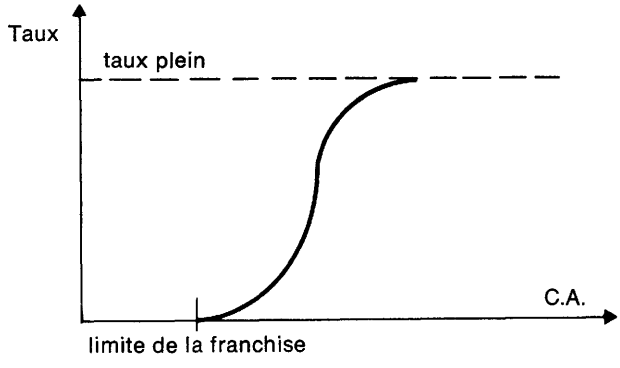
Le mieux est de supprimer cette ligne, ce qui est possible chaque fois qu'il s'agit d'une *limite chiffrée*. Lorsqu'il s'agit d'autre chose, comme de certaines modalités d'exercice de la profession, il faut faire en sorte que la tentation soit réduite au minimum.

Pour supprimer l'inconvénient des seuils chiffrés, il faut qu'en deçà et en delà de la ligne la différence d'imposition soit imperceptible par rapport à la progression normale.

Si l'on représente cette imposition par une courbe, celle-ci doit être continue, et ses attaches doivent être tangentielles. La représentation la plus significative est obtenue en portant en abscisses le montant du chiffre d'affaires annuel et en ordonnées le taux de la taxe applicable à ce chiffre d'affaires, c'est-à-dire le quotient du montant de la taxe due par le chiffre d'affaires imposable. Pour un montant déterminé de chiffre d'affaires la taxe à payer, compte tenu de la décote, représente un taux d'imposition qui se situe entre 0 et le taux plein de la taxe. On se rend ainsi compte aisément de la situation, par rapport à la normale, de toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires se situe au-dessous de la limite des petites entreprises partiellement ou totalement exonérées.

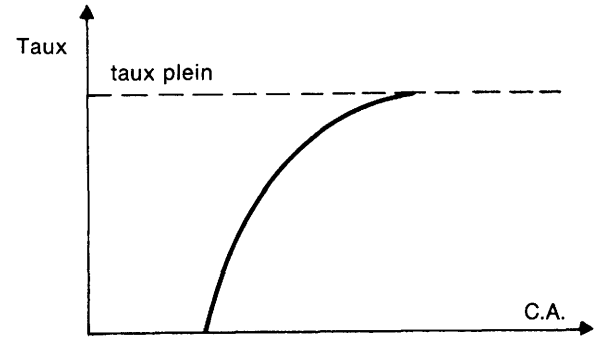
On comprend notamment que si l'entreprise qui se situe un peu au-dessus de la limite de la franchise totale n'est soumise qu'à une faible imposition, ce que l'on reconnaît à une élévation lente de la courbe, elle n'est pas incitée à tenter d'éviter cette imposition. Il en est de même pour l'entreprise qui passe la limite supérieure de la décote: il importe qu'il n'en résulte pour elle qu'une faible augmentation de son taux d'imposition, ce que l'on reconnaît à un raccordement tangentiel de la courbe à l'horizontale du taux plein.

Théoriquement par conséquent, et si l'on s'en tenait à la résolution du problème des limites, on rechercherait une courbe ayant l'aspect suivant:

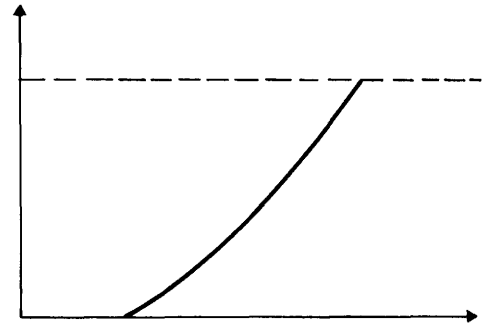


Mais on voit bien qu'au milieu d'une telle courbe le problème d'une élévation trop rapide des taux se reposerait, en même temps d'ailleurs que celui de la complexité de la formule mathématique qui le représente. Aussi reste-t-il à choisir entre deux solutions.

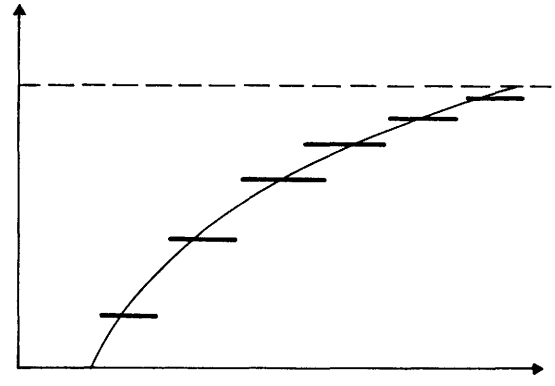
La première est du type:



et la seconde:



Notons enfin que l'on peut envisager, pour couper la progression, un système en *marches d'escalier*, pourvu que la hauteur de ces marches soit faible (voir ci-après n° 30 la nouvelle décote allemande):



Ceci dit, on peut se demander s'il ne serait pas préférable de fixer la limite des petites entreprises non d'après les recettes ou le montant de l'impôt mais d'après des critères économiques. Mais quels seraient ces critères? Le nombre d'employés, la surface des locaux, le rapport entre le travail manuel et le travail des machines, l'importance des capitaux engagés? Nous sommes personnellement absolument opposés à une telle solution. D'une part parce qu'il faudrait évidemment adopter des références *particulières à chaque pays et à chaque profession.* D'autre part et surtout parce qu'elle conduirait certainement à des conceptions malthusiennes: marché noir de l'emploi, rétention des moyens techniques, dissimulation des besoins de trésorerie, etc. (cf. ci-dessus p. 9).

S'agissant de problèmes *d'assiette*, et celle-ci se confondant avec les *recettes*, il nous est impossible de concevoir une limite dissociée de celles-ci.

14. Pour des raisons identiques à celles que nous venons d'étudier, il faut se préoccuper des conditions d'entrée et de sortie du régime d'exception. Particulièrement il faut qu'il soit commode et sans motivation contraire de passer, par simple extension économique de l'entreprise, de ce régime d'exception à celui de droit commun.

15. Étant établi que, nonobstant les franchises et décotes, le régime des petites entreprises doit être une simplification du régime de droit commun, il convient de définir les conditions de ce démarquage.

Il faut d'abord que le calcul de l'impôt à payer soit aisé. Les petits commerçants prétendent que la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt de mécanisme complexe en ce sens qu'il est déterminé par différence entre un pourcentage de la recette (ou *des* pourcentages, lorsque plusieurs taux interviennent) et la somme des taxes figurant sur les factures de dépenses, compte tenu des déductions interdites (cf. ci-dessus n° 6). De plus, en France, le calcul se complique du fait qu'il faut observer un décalage d'un mois avant de récupérer la taxe sur les achats de marchandises et les frais généraux. Il serait donc nécessaire, pour prendre leurs desiderata en considération, de réduire le calcul à une simple multiplication, c'est-à-dire d'appliquer un taux unique à une assiette globale, mensuelle, trimestrielle, ou de préférence annuelle, les versements au Trésor pouvant d'ailleurs être aussi fréquents que nécessaires.

Il faut surtout que les déclarations à produire à l'administration soient aussi peu nombreuses que possible, comportent des mentions claires et n'obligent pas celui qui les rédige à une opération intellectuelle complexe.

Il faut enfin que les documents comptables justifiant de ces déclarations puissent être collectés et mis à jour facilement, de façon que le petit entrepreneur puisse éviter de faire la dépense d'un comptable expert, ou qu'il suffise que celui-ci intervienne une fois l'an.

D'autre part, l'élimination d'une partie des impedimenta du régime de droit commun doit, bien entendu, bénéficier non seulement aux petits redevables mais également à l'administration fiscale: à déclaration et calcul simples de l'impôt doit correspondre un contrôle aisé, rapide et cependant efficace de l'assiette imposable.

16. Or logiquement tout cela n'est possible qu'à condition d'évaluer cette assiette à l'aide de l'un des systèmes du *forfait collectif* ou du *forfait individuel* (cf. ci-après n°s 22 et 23).

Mais on se heurte alors au paradoxe irréductible des régimes forfaitaires: la plupart des petites entreprises se situent au stade du détail, c'est-à-dire au niveau où est perçu dans son intégralité — et où devrait être perçu dans son intégrité — l'impôt de consommation.

Or en constituant pour dernier et donc pour *seul* redevable l'entrepreneur en contact avec le consommateur, on méconnaît qu'il est à la fois le moins important en surface, le moins capable de tenir une comptabilité élaborée permettant une perception correcte de l'impôt, et celui qui, encaissant des recettes en espèces, est précisément le plus susceptible d'en dissimuler une partie.

Ce n'est d'ailleurs pas là un problème spécifique à la taxe sur la valeur ajoutée, mais avant tout un problème de concurrence déloyale: le redevable qui ne déclare pas le prix encaissé peut à volonté:

— soit attirer la clientèle de celui qui déclare, en lui proposant une diminution de prix égale à tout ou partie du montant de la taxe sur la valeur ajoutée éludée;

— soit faire l'économie de cette taxe sur la valeur ajoutée et en faire bénéficier la gestion de son entreprise, par exemple en engageant des frais de publicité, au détriment des possibilités de ses concurrents honnêtes.

Quoi qu'il en soit, cette difficulté de contrôler l'exactitude des recettes semblerait conforter l'impression qu'il est souhaitable d'imposer les détaillants en marchandises et en services selon une méthode forfaitaire qui se satisfasse de l'insuffisance des moyens comptables et supprime la tentation des dissimulations si, par une étrange disgrâce, cette idée-force n'était opposée au principe même de la taxe sur la valeur ajoutée telle que définie par la directive du 9 février 1967: un impôt exactement *proportionnel* à la recette.

17. C'est l'une des raisons pour lesquelles certains pays avaient tout d'abord préféré à la taxe sur la valeur ajoutée une taxe unique perçue en une seule fois *à l'origine* et non *à l'aboutissement* du circuit.

Parmi les avantages d'un tel système on notait, outre une évidente simplicité, la commodité de recouvrer l'impôt à un *goulot d'étranglement* tel que la sortie du courant électrique de la centrale, la sortie de l'essence de l'usine de raffinage, etc. En contrepartie, on lui reprochait une incitation à l'emploi de *produits de substitution*: si par exemple l'énergie traditionnelle était lourdement imposée à la sortie de la centrale électrique, de l'usine à gaz ou de la mine, bon nombre d'utilisateurs n'auraient-ils pas tendance à rechercher des sources d'énergie non taxées ou difficilement taxables du fait que leur production ne présente pas le goulot d'étranglement permettant de saisir l'impôt? Et dans ce cas, ne risquerait-on pas d'inciter artificiellement

les entreprises à des choix non conformes à l'intérêt économique?

Il est vrai que ces inconvénients sont fortement réduits si la taxe unique est appliquée non pas à l'origine mais à un *stade intermédiaire*, par exemple celui du commerce de gros.

Quoi qu'il en soit, un tel régime a été écarté comme incapable de résoudre les problèmes de la concurrence intracommunautaire, et l'on se trouve en face de la situation suivante: quelles que soient les modalités du régime des petites entreprises, il faut absolument et à la fois qu'il débouche sur une sûreté maximum de l'assiette et qu'il n'entraîne qu'une distorsion minimum de la neutralité de l'impôt.

18. Et pour cela, puisqu'il faut bien admettre avec réalisme que les petits entrepreneurs en rapport avec le public peuvent éluder en partie l'impôt *d'aval*, il faut absolument éviter que soit remis en cause l'impôt *d'amont*. Ce problème existe surtout chez les détaillants en marchandises, les prestataires de services n'ayant généralement que fort peu de frais détaxables.

Ici encore, la solution logique est celle d'un forfait pré-établi. Bien entendu, on peut concevoir que les petits détaillants fassent librement des déclarations de leur chiffre d'affaires *réel*, mais alors il faut soigneusement vérifier a posteriori que la différence entre ce chiffre d'affaires déclaré et le montant de leurs achats dégage une marge normale, et cette seconde méthode apparaît à l'évidence comme nécessitant un personnel de contrôle beaucoup plus nombreux.

19. Une autre difficulté du régime des forfaitaires vient du fait que, bien qu'ils n'acquittent pas exactement la taxe d'après leurs recettes, il est nécessaire de leur permettre de délivrer des factures aux autres assujettis qui doivent s'approvisionner auprès d'eux, afin que le cycle de l'impôt à paiements fractionnés ne soit pas interrompu. Mais la facture mentionnant la taxe, dans un régime de taxe sur la valeur ajoutée, constitue un véritable chèque sur le Trésor: si la mention ne correspond pas exactement à ce qui est payé à l'État par celui qui facture, il y a émission de fausse monnaie. Le cas est particulièrement flagrant lorsqu'un petit entrepreneur qui bénéficie d'une franchise totale de l'impôt est autorisé à facturer la taxe sur la valeur ajoutée à ses clients, qui récupèrent ainsi une taxe qui n'a pas été payée (tout au moins dans la limite de la valeur ajoutée au produit ou au service par cet entrepreneur).

Non seulement il s'ensuit une distorsion dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée, mais il peut en résulter des fraudes: supposons deux petites entreprises au forfait, A et B. Chacune d'elles a une part prépondérante de sa clientèle composée de non-assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, à l'égard desquels elle n'émet pas de factures. Si A facture à B une partie des opérations réalisées en réalité auprès de sa clientèle non assujettie, B pourra tenir compte des droits à déduction ainsi apparents sans que pour autant augmente en contrepartie le chiffre d'affaires imposable, donc la part contributive de A.

20. En vue d'éviter des distorsions dans la concurrence, il faut résoudre au mieux la question des *exclusions* et celle des *options*.

Est-il acceptable que telle ou telle personne physique ou morale ne puisse bénéficier du régime des petites entreprises? Nous ne le pensons pas. Les deux cas les plus délicats sont ceux des sociétés et des importateurs: on pense généralement que la création d'une personne morale est pour un petit entrepreneur une façon commode de se dédoubler afin de bénéficier du régime de faveur tout en en crevant la limite. C'est théoriquement exact, mais l'intérêt qu'il peut en retirer nous paraît insuffisant d'une part en raison des frais supplémentaires qu'implique le fonctionnement d'une société et d'autre part si, comme nous le recommandons, le problème des limites du régime est correctement traité. On fait aussi observer que les sociétés étant astreintes à tenir une comptabilité complète, il n'y a pas de raison de les imposer d'après des bases forfaitaires. Mais pour une petite société, possédée pratiquement par un seul, les risques d'évasion fiscale subsistent évidemment, et nous voyons mal, de toute façon, que les modalités d'imposition diffèrent d'une personne morale à une personne physique exerçant la même profession dans un même registre économique.

Quant au cas des importateurs, il semble que s'il est disjoint c'est en raison du fait que l'administration craint que soit remise en question, par le jeu de la déduction sur une taxe d'aval incontrôlable, la perception de la taxe sur la valeur ajoutée douanière. Mais c'est un problème identique à celui des petits négociants qui s'approvisionnent sur le marché intérieur.

Est-il par ailleurs souhaitable que, ayant leur place dans le régime des petits entrepreneurs, certains d'entre eux optent pour le régime de droit commun si bien que des affaires concurrentes paieraient une taxe calculée et contrôlée différemment?

En faveur de la possibilité d'opter pour le régime de droit commun il y a deux arguments: le premier, c'est qu'on doit permettre aux redevables pour qui le régime forfaitaire serait franchement défavorable (ce qui est forcément rare) de payer l'exacte taxe prévue par la loi. Le second c'est qu'il est préférable que la taxe perçue par le Trésor sur la dernière *valeur ajoutée* soit la taxe normalement due, et qu'à cet égard celui qui exerce l'option ne fait qu'anticiper, il faut l'espérer, sur une disposition future.

En contrepartie il est forcément malaisé à l'administration fiscale qui espère pouvoir éviter le contrôle d'une catégorie d'entreprises de maintenir le service nécessaire à suivre l'une d'entre elles.

Mais en définitive, les arguments favorables à l'option l'emportent: dans toute idée de forfait, il y a que les parties, d'un commun accord, conviennent d'une mesure inexacte mais qui leur est favorable (le petit redevable parce que l'impôt payé doit normalement être légèrement inférieur à celui qui serait normalement dû, l'administration parce qu'elle n'y perd rien étant donné que son contrôle est moins onéreux). Il est évident que si du côté de l'entrepreneur la distorsion apportée au système lui est défavorable, on ne peut, moralement, l'obliger à y souscrire.

A l'inverse on peut se demander s'il n'est pas alors nécessaire à l'administration de pouvoir elle-même rejeter du forfait tel ou tel petit contribuable dont l'exercice de la profession est marginal par rapport à l'exercice normal. Ce serait le cas, par exemple, si la marge imposable à la dernière taxe sur la valeur ajoutée était forfaitairement déterminée, pour les négociants jouissant d'une marge très supérieure à la moyenne, car ils feraient alors l'économie de la taxe sur la valeur ajoutée sur la différence. Certes une telle distorsion n'apparaît pas très grave du point de vue de la recette fiscale, mais il n'en est pas de même sur le plan de la concurrence, et il y a lieu d'en tenir compte.

21. A tant faire que de rechercher une solution au problème d'un régime simple permettant de payer une *taxe sur la valeur ajoutée*, il vient évidemment à l'esprit d'en profiter pour résoudre en même temps et de façon harmonieuse le problème d'une détermination commode de l'impôt sur les revenus du petit entrepreneur. Il est donc intéressant que la solution choisie puisse être directement opérationnelle en matière d'impôt direct.

Ceci dit, et puisque le raisonnement conduit à la logique d'un régime forfaitaire, au moins pour les petits négociants, il faut faire un choix entre deux solutions: celle du forfait individuel et celle du forfait collectif, tous deux fondés sur la méthode indiciaire.

22. *Le forfait individuel* est celui qui se discute entre chaque redevable et son contrôleur. Il résulte de l'opposition entre la force de persuasion du redevable et la capacité de résistance du contrôleur, ou vice versa: l'un fait appel à tous les moyens pouvant attester sa bonne foi, comptabilité recettes et dépenses notamment; l'autre tente de vérifier les assertions du redevable en se référant, au-delà des éléments d'information propres à l'entreprise, à ce qu'il connaît des possibilités générales de la profession exercée. Il dispose pour cela de *monographies* officieuses, c'est-à-dire d'un recensement des caractéristiques professionnelles (pourcentage du bénéfice brut par rapport aux recettes, pourcentage des dépenses et du bénéfice net, rendement de l'utilisation des matières premières, de l'emploi des travailleurs, de l'emplacement du commerce, etc.).

Quelle que soit la valeur de telles monographies, elle est contestable aux yeux du redevable parce que c'est l'administration qui a réuni ces informations. En outre, il a l'impression d'être désarmé en face d'un contrôleur qui manie une technique que lui-même comprend mal.

Ainsi la fixation du forfait individuel dépend-elle d'éléments très subjectifs, et elle varie dans des proportions importantes d'un redevable à l'autre, alors que paradoxalement elle vise à serrer au plus près la recette réelle en permettant — théoriquement — un ajustement à la situation particulière de chacun.

23. *Le forfait collectif* est celui qui se discuterait entre des instances professionnelles mandatées et des spécialistes de l'administration, au sein de commissions paritaires. On y établirait des monographies officielles sur des informations contrôlées par les deux parties et régulièrement mises à jour, et on les appliquerait ensuite à chaque redevable.

L'inconvénient du système est qu'il n'est pas adapté aux situations particulières: on lui reproche d'être inadmissible, en dehors des *cas moyens*, ou bien pour l'administration aux dépens de qui certains entrepreneurs jouissent d'une véritable *rente fiscale*, ou bien pour ceux des redevables qui se trouvent, à l'opposé, pénalisés d'une surtaxe.

La France notamment garde un souvenir déplorable des forfaits collectifs agricoles qui ont conduit à retenir comme bases d'imposition les revenus les plus faibles, en raison des protestations des contribuables les moins favorisés.

Mais cet argument est surtout valable pour des entrepreneurs qui exercent leur activité sous la forme *de prestations de services, et non de négoce*. Pour les seconds, leurs achats constituent une base solide pour y appliquer un bénéfice brut moyen ressortant de monographies officielles. D'autre part, des aménagements appropriés peuvent moduler les indications de ces monographies, bien qu'ils introduisent dans un tel régime des complications qui s'ajoutent aux difficultés qui viennent de la diversité des accords à passer avec de nombreuses professions.

En toute occurrence, ce système comporte l'avantage d'une meilleure tolérance, du fait qu'il supprime l'opposition entre l'entrepreneur et son contrôleur. Or il est nécessaire que l'ensemble des redevables accepte l'imposition comme inéluctable, et particulièrement les petits négociants qui sont les plus importants en nombre et les plus considérables du point de vue stratégique, du fait de leur contact avec le consommateur, seul

chargé de la taxe en définitive. D'autre part, il offre une meilleure sûreté pour les rentrées fiscales de l'État. Enfin, il assure, à notre avis, une meilleure égalité des redevables devant l'impôt.

24. Les différentes constatations que nous venons de faire nous conduisent à retenir une explication plus nuancée de l'existence fiscale de la petite entreprise que nous avions définie a priori ci-dessus (n° 7):

Il s'agit de celle qu'il ne serait ni habile ni rentable de vouloir imposer selon le droit commun, et à laquelle il faut accorder, à la fois pour désarmer ses protestations et pour libérer l'administration du souci d'un contrôle strict, un régime simplifié et forfaitaire (au moins pour le négoce de détail) et, le cas échéant, un dégrèvement de l'impôt.

Certes des raisons politiques transparaissent dans ces motivations et s'opposent au souci de respecter les principes essentiels de la taxe sur la valeur ajoutée européenne définie par les instances de Bruxelles. Et comme ces raisons sont spécifiques à chaque pays, il n'est pas aisé de dégager, tout en les respectant, un *régime moyen* qui permette de serrer au plus près l'assiette de la taxe au niveau du détail.

En tout cas pour y parvenir il faut — et ce sera la seconde partie de notre étude — analyser les différents systèmes utilisés, à la lumière des impératifs suivants qui résument nos réflexions:

(a) Simplifications

25. Et tout d'abord, simplicité de la conception: ce que l'on conçoit bien s'énonce clairement et se comprend aisément. Tout système intelligent qui ne peut être appréhendé que par une élite est néfaste, dès l'instant qu'il s'adresse à la masse.

Cette simplicité de conception doit être assortie d'une grande facilité dans le calcul de l'impôt à payer, dans le paiement de cet impôt, dans les déclarations à produire à l'administration et dans la comptabilité à tenir. Ce sont là des conséquences logiques de la simplicité même du système, mais malheureusement un système simple dans sa conception peut parfaitement être compliqué dans l'application par des spécialistes imbus de perfection.

Enfin, la simplicité ne doit pas être à sens unique, c'est-à-dire au seul profit du redevable, il est important qu'elle le soit aussi pour l'administration, c'est-à-dire que le contrôle qu'elle doit exercer sur la perception de l'impôt à son dernier stade doit pouvoir être faite avec précision et commodité.

(b) Solutions techniques

26. Le problème le plus délicat est d'éviter, dans un régime simplifié et plus ou moins forfaitaire, une distorsion de la taxe sur la valeur ajoutée qui serait inadmissible du point de vue de l'unicité de cette taxe.

Et pour cela, tout particulièrement, nous avons vu qu'il est important d'éviter que la taxe d'amont soit remise en cause.

Une autre condition de réussite est que la transmission de la taxe sur la valeur ajoutée par le petit redevable à ceux de ses clients qui sont assujettis puisse être correctement faite, sans pour autant inciter à la fraude.

Par ailleurs, pour éviter les inconvénients signalés du problème des limites, il faut une solution habile aux difficultés des limites chiffrées et des limites économiques.

Dans le même sens, il faut veiller à une solution convenable du problème des entrées et sorties du régime, et permettre en toute occurrence au petit commerçant d'opter pour le régime de droit commun.

Les exclusions du régime doivent être aussi réduites que possible.

Enfin, il faut veiller également à ce que le régime simplifié et forfaitaire choisi en matière de taxe sur la valeur ajoutée puisse être harmonisé avec celui qui, pour des raisons identiques, doit être appliqué en matière d'impôt direct sur les bénéfices.

(c) Solutions économiques

27. C'est à notre avis la solution apportée au problème de la dissimulation au stade du détail qui doit primer, car où il y a fraude il y a à la fois préjudice pour l'État et pour les autres redevables de la taxe sur la valeur ajoutée.

Mais on ne doit pas pour autant négliger la nécessité impérieuse de serrer au plus près la recette fiscale.

Il faut ensuite veiller à écarter toute incitation au malthusianisme. C'est là une condition qui se retrouve au niveau des solutions techniques, notamment en ce qui concerne les limites du régime, mais une telle incitation peut exister même si le problème des limites est correctement traité.

Il convient aussi, bien entendu, que la solution choisie soit directement applicable dans les six pays du Marché commun, c'est-à-dire dans des pays à niveaux économiques différents.

Par ailleurs, il est de l'intérêt de tous que l'administration trouve économiquement son compte à la solution retenue, par la restriction en nombre et en importance des contrôles qu'elle doit effectuer.

Enfin, il nous apparaît important que le système proposé soit psychologiquement bien toléré par ceux auquel il doit s'appliquer, car c'est une des conditions de sa réussite.

PREMIÈRE PARTIE

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises dans chacun des six États membres du Marché commun

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises en Allemagne

Les petites entreprises bénéficient des deux mesures présentées ci-après:

— régime de la taxe *cumulative*, survivance de l'ancien régime,

— régime du forfait ou des *taux moyens*.

Le régime de la taxe cumulative doit disparaître. Les projets actuels prévoient que toutes les petites entreprises dont le chiffre d'affaires total est supérieur à 12 000 DM rejoindront le système général de la taxe sur la valeur ajoutée sous bénéfice d'un régime de décote.

I — Régime de la taxe cumulative

A — *Champ d'application - Limites*

28. Ce système est celui des opérations de vente, de prestation de services de toutes espèces, et de *livraisons à soi-même*, réalisées par toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires total n'a pas dépassé 60 000 DM (16 393 u.c. - unités de compte) au cours de l'année civile précédente. Il intéresse approximativement 18 % des entreprises redevables des taxes sur le chiffre d'affaires, soit en nombre 311 000 personnes sur 1 652 000, et représente pour l'État une recette de 228 Mio DM, soit 0,6 % de sa recette globale en taxes sur le chiffre d'affaires.

En fait, le nombre des petites entreprises dont le chiffre d'affaires n'a pas dépassé 60 000 DM au cours de l'année civile précédente est de 637 000, soit 38 % des redevables, mais elles ont opté en majorité pour la taxe sur la valeur ajoutée (voir ci-après).

Le grand nombre des petites entreprises peut surprendre. Il s'explique en partie par le fait que les prestations des professions libérales sont, en principe, dans le champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires.

B — *Exclusions*

Les importations sont évidemment exclues de ce système.

C — *Option*

Les entreprises qui sont dans le champ d'application de la taxe cumulative peuvent opter pour le régime de droit commun. C'est ce que sont amenées à faire celles qui ont une faible marge ainsi que celles qui s'adressent à des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée.

325 200 personnes avaient opté pour la taxe sur la valeur ajoutée au 31 décembre 1968, soit 51 % de ces petites entreprises.

D — *Calcul de l'imposition*

La taxe cumulative est calculée au taux de 4 % sur le *chiffre d'affaires réellement encaissé*, donc taxe comprise.

Aucune déduction physique ou financière n'est possible.

E — *Mode de paiement*

La dette fiscale naît en principe à l'expiration de la période (mois ou trimestre civil) au cours de laquelle les rémunérations ont été encaissées.

L'impôt est acquitté, selon son montant, mensuellement, trimestriellement ou annuellement.

F — *Facturations*

Il est interdit aux petites entreprises soumises à ce régime de mentionner la taxe sur les factures qu'elles peuvent être amenées à délivrer à leurs clients.

G — *Obligations administratives*

Il y a obligation, comme pour tous les redevables allemands, de tenir une comptabilité des recettes, en distinguant éventuellement les affaires non imposables. En outre, il faut faire ressortir la base d'imposition des *livraisons à soi-même*.

H — *Dépassement de la limite de 60 000 DM au cours de la période de deux années*

L'entreprise tombe dans le régime de droit commun pour l'année civile suivante.

I — *Franchise et décote*

Lorsque le chiffre d'affaires n'a pas, pendant l'année civile courante, dépassé 40 000 DM, la base d'imposition à la taxe de 4% est amputée d'un abattement de 12 000 DM.

Lorsque ce chiffre d'affaires se situe entre 40 000 DM et 60 000 DM, limite supérieure du régime, l'abattement est réduit des 3/5 de la portion qui dépasse 40 000 DM.

La courbe suivante montre la variation de la charge de ces petites entreprises d'après leur chiffre d'affaires annuel.

J — *Connexion avec l'impôt sur le bénéfice*

Il n'en existe pas.

II — **Régime du forfait ou des taux moyens**

A — *Champ d'application - Limites*

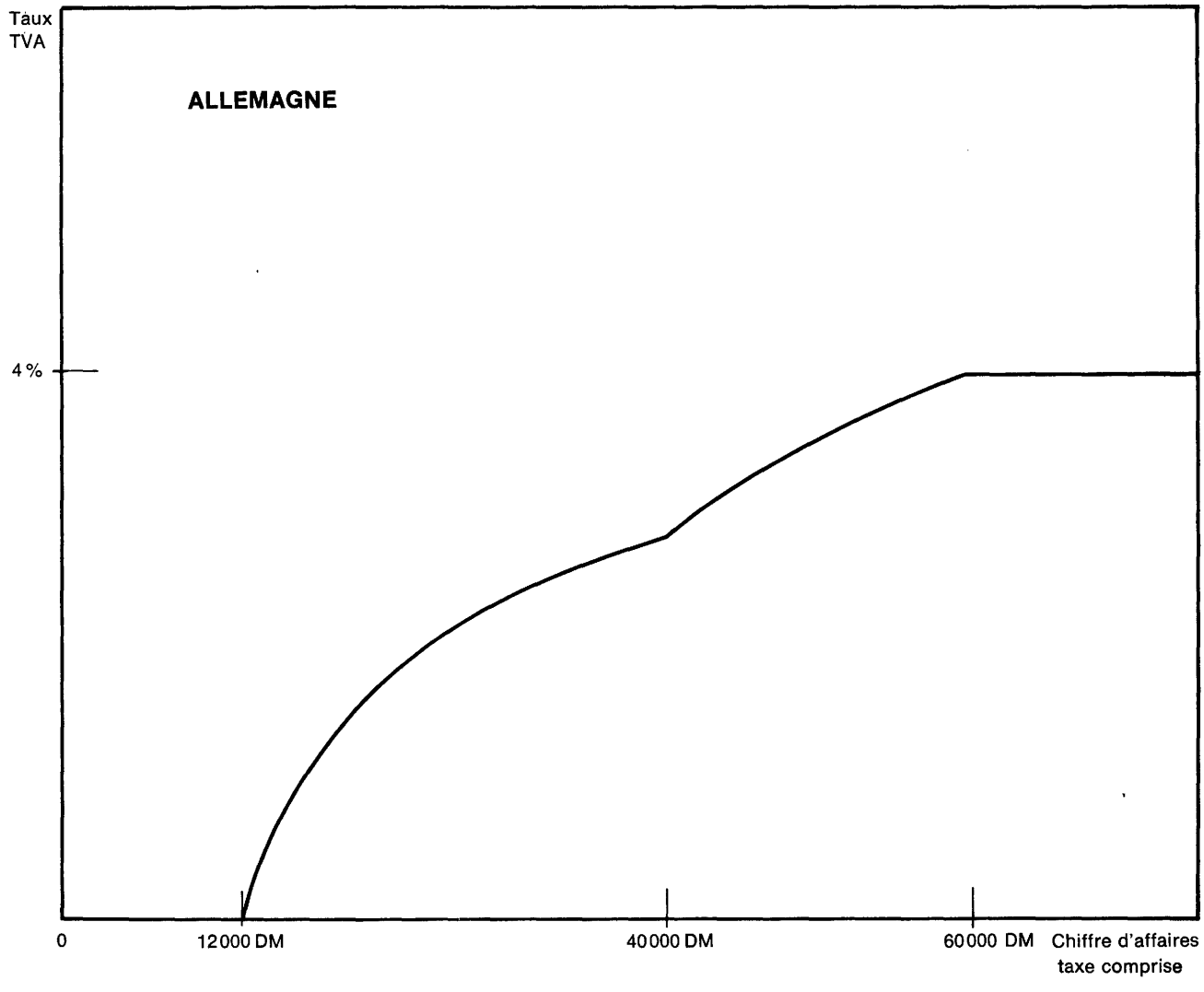
29. Ce régime est, selon la loi, susceptible de s'appliquer à tous les redevables dont le chiffre d'affaires, taxe comprise, ne dépasse pas annuellement 250 000 DM (68 306 u.c.).

Il n'a pas encore été établi de taux moyens pour toutes les branches professionnelles. Par ailleurs un chiffre d'affaires limite, moins élevé, pourrait être fixé pour quelques taux moyens.

Environ 8 800 entreprises sont actuellement concernées par ce régime.

B — *Exclusions*

Toutes les branches professionnelles peuvent accéder à ce régime, pour autant que les taux moyens aient été établis à leur égard.



C — *Option*

Le régime du forfait de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas automatique: il doit être réclamé. Mais l'autorisation de l'administration est tacite, dès l'instant que les *taux forfaitaires* sont en place. Le régime est alors applicable pendant deux ans (il est prévu que plus tard ce délai pourra être réduit à un an). Il est renouvelable par tacite reconduction. Toute renonciation au régime vaut pour cinq ans au moins.

D — *Calcul de l'imposition forfaitaire*

Le forfait consiste à appliquer un pourcentage moyen, variable suivant les professions, au chiffre d'affaires réalisé par les intéressés. Ces coefficients sont fixés en accord avec les organismes professionnels et doivent être adaptés de temps en temps aux variations des conditions économiques.

La loi prévoit un calcul forfaitaire aussi bien pour l'impôt dû que pour l'impôt déductible, mais pour l'instant les taux moyens ne sont fixés que pour tout ou partie de l'impôt déductible. Par ailleurs, la majorité des taux actuels concernent seulement les *déductions financières*, à l'exclusion de celles intéressant l'acquisition ou la location des terrains et bâtiments. La taxe d'amont sur les achats de marchandises et de matériaux (déductions *physiques*) n'est pas forfaitisée.

La forfaitisation totale de l'impôt d'amont n'a été jusqu'à présent réalisée que pour les professions libérales et pour quelques branches professionnelles (boulangers, chauffeurs de taxi, loueurs de véhicules) mais elle doit être prochainement élargie de manière importante.

E — *Mode de paiement*

Comme pour les redevables de droit commun.

F — *Facturations*

L'impôt doit figurer sur la facture. Cependant, la fixation dans le futur de taux moyens pour le calcul de la taxe d'aval entraînera peut-être une modification de ce principe.

G — *Obligations administratives*

Les obligations comptables en Allemagne ne dépendent aucunement du régime de la taxe sur la valeur ajoutée: toute entreprise doit justifier de ses recettes avec exactitude. Les entreprises sont seulement dispensées de justifier, au regard des obligations comptables entraînées par le régime de la taxe sur la valeur ajoutée, des dépenses dont la taxe est comprise dans la déduction forfaitaire.

H — *Dépassement des limites*

Si au cours d'une année civile le chiffre d'affaires limite est dépassé, l'entrepreneur ne peut plus prétendre au forfait pour l'année suivante.

I — *Connexion avec l'impôt sur le bénéfice*

Il n'y a pas de connexion directe entre les deux régimes. Les taux de référence utilisés pour l'impôt sur le revenu ont été fixés indépendamment. Mais, bien entendu, les vérifications opérées par l'administration fiscale sont forcément liées.

III — Le nouveau régime d'imposition des petites entreprises qui doit remplacer le système cumulatif

30. L'imposition cumulative des petites entreprises est ressentie comme une perturbation du régime de la taxe sur la valeur ajoutée et introduit des distorsions dans la concurrence. C'est pourquoi il a été prévu un nouveau régime selon lequel:

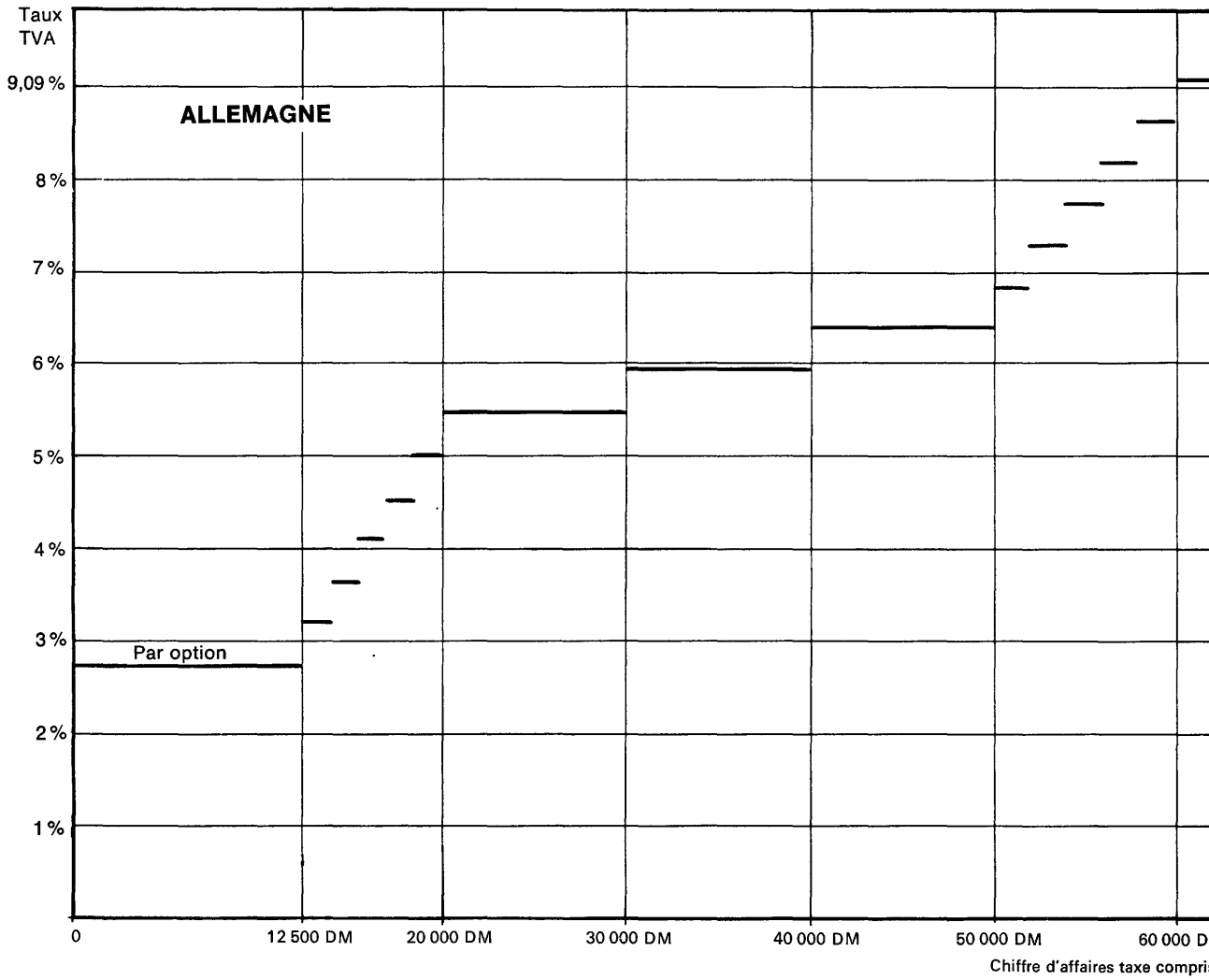
— les petites entreprises dont le chiffre d'affaires total au cours de l'exercice en cours n'aura pas dépassé 12 000 DM pourront opter pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée;

— les petites entreprises dont le chiffre d'affaires total au cours de l'exercice en cours sera compris entre 12 000 DM et 60 000 DM entreront de droit dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces entreprises bénéficieront d'un abattement de la taxe due après déduction des charges d'amont et dans les conditions suivantes:

1.	jusqu'à un chiffre d'affaires annuel de 12 500 DM:	70%
2.	de 12 501 jusqu'à 14 000:	65%
3.	de 14 001 jusqu'à 15 500:	60%
4.	de 15 501 jusqu'à 17 000:	55%
5.	de 17 001 jusqu'à 18 500:	50%
6.	de 18 501 jusqu'à 20 000:	45%
7.	de 20 001 jusqu'à 30 000:	40%
8.	de 30 001 jusqu'à 40 000:	35%
9.	de 40 001 jusqu'à 50 000:	30%
10.	de 50 001 jusqu'à 52 000:	25%
11.	de 52 001 jusqu'à 54 000:	20%
12.	de 54 001 jusqu'à 56 000:	15%
13.	de 56 001 jusqu'à 58 000:	10%
14.	de 58 001 jusqu'à 60 000:	5%

Un tel système de décote est représenté par une courbe discontinue comme le montre le graphique, page 20.



Critique des régimes allemands

Taxe cumulative

31. Sa conception a le mérite de la simplicité. Mais sa technique est antinomique du système de la taxe sur la valeur ajoutée. Enfin, elle ne dresse aucune barrière contre les dissimulations.

Étant de toute façon condamné à moyen terme, ce régime n'offre aucune solution adéquate au but recherché, si ce n'est qu'il illustre la thèse selon laquelle il serait réaliste d'exonérer les petites entreprises non commerciales.

Régime des taux moyens

32. Il s'agit d'une application intéressante du forfait collectif. On y rencontre les avantages d'une bonne tolérance psychologique, de facilités dans le calcul, dans la déclaration et le contrôle de l'impôt. Mais la conception qui consiste à partir d'une recette difficilement vérifiable (la vérification se fait par l'application individuelle de monographies officieuses) pour déterminer un droit forfaitaire de déduction est à notre avis inadéquate: ce qui peut être vérifié le plus aisément, ce sont les dépenses d'amont, et non les recettes d'aval.

Nouveau régime de décote

33. Si la conception est simple, elle se fonde ici encore sur une connaissance supposée correcte des recettes des petites entreprises par la méthode de l'application individuelle des monographies, ce qui n'est pas, à notre avis, une bonne solution pour les négociants détaillants (cf. n° 23).

La courbe des impositions n'est pas continue, les Allemands désirant éviter aux petits entrepreneurs l'application d'une formule mathématique. Mais elle est suffisamment dénuée d'incitation malthusienne.

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises en Belgique

Il existe deux régimes forfaitaires, qui ne comportent aucun dégrèvement:

— celui des *petits détaillants*, ou de *la taxe d'égalisation*, prévu à titre transitoire (il doit être progressivement supprimé à partir du 1er janvier 1974),

— celui des *petites entreprises*.

I — Régime de la taxe d'égalisation des petits détaillants

A — *Champ d'application - Limites*

34. Le *petit détaillant* est défini comme réunissant les conditions suivantes:

— c'est une personne physique ou une société de personnes,

— il vend des biens en l'état, par petites quantités, à des consommateurs (donc il n'est ni fabricant, ni tranformateur, ni prestataire de services),

— le montant annuel de ses achats et importations de biens autres que les biens d'investissements n'excède pas 1 500 000 FB (30 000 u.c.),

— son activité relève des secteurs suivants(1):

  — alimentation générale,
  — chaussures,
  — tissus, linge de table et de maison, mercerie, chapeaux, trousseaux, confection et produits textiles d'ameublement,
  — produits de droguerie et d'entretien, couleurs,
  — livres et journaux.

Les petits détaillants devant être soumis à la taxe d'égalisation sont estimés à environ 50 000.

B — *Exclusions*

Ne sont pas des *petits détaillants* les assujettis spécialisés dans la vente par correspondance et ceux qui exercent un commerce spécialisé (2) en volaille et gibier, poisson, confiserie, fruits et légumes, vins, spiritueux et autres boissons, friperie ou vieux livres.

(1) En cas de pluralité d'activités, les affaires marginales ou accessoires ne sont pas considérées si elles représentent moins de 30% des achats.

C — *Options*

Les petits détaillants peuvent opter pour l'application de la taxe selon le régime normal ou selon le régime forfaitaire des petites entreprises.

Ces options ne leur permettent pas de revenir, par la suite, à la taxe d'égalisation.

D — *Dépassement des limites*

Le petit détaillant dont les achats et importations d'une année viennent à dépasser 1 500 000 FB est soumis à partir de l'année suivante au régime de droit commun ou, éventuellement, au régime du forfait des petites entreprises.

Par contre, le régime de la taxe d'égalisation cesse d'être applicable dès que la qualité de l'assujetti ou la nature de son activité ne répondent plus aux conditions prévues.

E — *Calcul de la taxe d'égalisation*

Les taux de la taxe d'égalisation, appliqués sur la taxe sur la valeur ajoutée due par le fournisseur, sont:

— pour les biens soumis au taux de la taxe sur la valeur ajoutée de 6%: 15%;

— pour les autres biens: 33%.

La perception de la taxe d'égalisation exclut pour le petit détaillant l'exercice du droit aux déductions physiques et financières, à l'exception des taxes qui ont grevé ses biens d'investissement. Pour ces dernières la déduction est accordée sous forme de restitution, à concurrence du montant que le petit détaillant aurait pu déduire selon le régime normal.

F — *Mode de paiement*

Ce sont les fournisseurs des petits détaillants (fabricants ou grossistes) qui paient cette taxe et qui la *collectent* au moment de leur facturation aux petits détaillants.

(2) Il existe un commerce spécialisé lorsque les achats d'un produit ou d'un groupe de produits visés dans l'exclusion représentent plus de 30% de l'ensemble des produits achetés par l'intéressé en vue de la revente.

Ceux-ci doivent donc les prévenir de leurs qualités, lors de la première commande qu'ils leur passent, afin qu'ils les facturent en conséquence. Il faut noter à cet égard que tous les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée reçoivent un numéro d'immatriculation qui, pour les petits détaillants soumis à la taxe d'égalisation, est précédé de la lettre E. En principe un répertoire de ces immatriculations doit être publié. Dans l'attente, le fournisseur n'est pas responsable s'il n'est pas dûment prévenu par l'acheteur de sa qualité de petit détaillant.

G — *Obligations administratives*

Le petit détaillant soumis à la taxe d'égalisation est dispensé de la tenue d'une comptabilité permettant de suivre le jeu de la taxe sur la valeur ajoutée et en particulier:

— de produire les documents destinés à constater les *livraisons à soi-même*,

— de déposer la déclaration mensuelle ou trimestrielle des redevables de droit commun,

— de payer à l'État la taxe sur la valeur ajoutée normalement due.

En contrepartie le petit détaillant doit tenir un facturier d'entrée et un facturier de sortie et, une fois par an, faire connaître à l'Office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée (1):

— le montant total des achats et des importations de biens autres que des biens d'investissement qu'il a faits au cours de l'année civile précédente,

— le nombre de factures qu'il a délivrées pendant la même année à des assujettis, et le montant total de ces factures.

A titre indicatif, l'assujetti normal est tenu de faire une déclaration mensuelle de la taxe sur la valeur ajoutée due, ou seulement trimestrielle si son chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas 5 000 000 de FB.

D'autre part, chaque année avant le 31 mars, l'assujetti normal est tenu de remettre à l'administration une déclaration faisant connaître pour chaque client assujetti auquel il a livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente:

— les nom et adresse de ce client et son numéro d'immatriculation pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée,

— le montant total des livraisons de biens et des prestations de services fournis à ce client,

— le montant total des taxes qui ont été portées en compte à ce client y compris le cas échéant les taxes d'égalisation.

Cette déclaration est rédigée en trois exemplaires dont deux sont remis à l'administration.

(1) Pour la première année d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, les petits détaillants ne doivent même pas tenir de facturiers.

H — *Facturations*

Les factures que le petit détaillant délivre à quelqu'un d'autre qu'un particulier doivent indiquer le taux de la taxe sur la valeur ajoutée normalement applicable aux biens livrés et être complétées par la mention: *vendeur soumis à la taxe d'égalisation, prix facturé taxe sur la valeur ajoutée comprise.*

I — *Sortie du régime*

Le petit détaillant qui cesse d'être soumis à la taxe d'égalisation peut obtenir la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée et de la taxe d'égalisation qu'il a acquittées pour l'acquisition ou l'importation de biens qu'il destine à la revente et qu'il détient en stock à la date de la modification de son régime d'imposition.

II — Régime forfaitaire des petites entreprises

A — *Champ d'application - Limites*

35. Pour certains secteurs d'activités qui s'y prêtent particulièrement, des bases forfaitaires de taxation sont déterminées, après consultation des groupements professionnels intéressés, au bénéfice des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée qui satisfont aux conditions suivantes:

— être personne physique ou société de personnes,

— exercer des activités comportant pour au moins 75% du chiffre d'affaires des opérations pour lesquelles il n'y a pas obligation de délivrer des factures pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée,

— avoir un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 5 millions de FB (100 000 u.c.) hors taxe.

Les secteurs concernés sont pour l'instant les suivants:

— alimentation générale (détail),
— crémiers,
— volailles, gibiers,
— poissonniers,
— boulangers, pâtissiers,
— bouchers,
— pharmaciens,
— droguistes,
— quincaillers,
— textiles (détail),
— chaussures (détail),
— journaux (détail),
— libraires (détail),
— cafetiers,
— cordonniers,
— tailleurs,
— coiffeurs,
— forains,
— détaillants en tabacs fabriqués (pour leur activité accessoire).

Le nombre des petites entreprises forfaitaires est évalué à 180 000 environ, soit avec les petits détaillants 230 000 sur un total de 580 000 assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (dont 120 000 agriculteurs).

A l'égard des assujettis qui exercent leur activité dans des conditions ne permettant pas d'appliquer les bases forfaitaires de taxation qui auront été établies, l'administration peut, *à la demande des intéressés*, adapter ces bases forfaitaires à leur activité. Il s'agit alors d'un véritable *forfait individuel.*

B — *Calcul de la taxe*

L'assiette de la taxe est déterminée forfaitairement en multipliant le prix d'achat des marchandises achetées pendant la période de déclaration (généralement par trimestre) par un coefficient déterminé au cours de l'année précédente d'après des monographies mises au point par l'administration en accord avec les organismes professionnels.

Ce calcul forfaitaire de l'assiette peut être modifié pendant l'année courante pour tenir compte des changements qui seraient intervenus entre-temps dans les éléments constitutifs du forfait, pour autant que ceux-ci fassent varier d'au moins 2 % le chiffre d'affaires calculé forfaitairement.

Le prix d'achat à prendre en considération pour ce calcul est la somme sur laquelle la taxe sur la valeur ajoutée a été ou aurait dû être acquittée lors de l'achat ou de l'importation.

L'assujetti soumis au régime du forfait est censé jusqu'à preuve du contraire avoir livré ou utilisé dans l'exécution de services tous les biens qu'il a acquis ou importés pendant la période de déclaration.

Lorsqu'il ne dresse pas chaque année un inventaire de son stock, ce stock est présumé être resté constant. Lorsqu'il dresse cet inventaire, le montant des achats et des importations est pour la détermination du chiffre d'affaires de la période au cours de laquelle l'inventaire est dressé, augmenté ou diminué de la différence de valeur exprimée en prix d'achat des biens repris dans les inventaires annuels successifs de son stock.

C — *Options*

L'assujetti qui se trouve dans le champ d'application du forfait peut opter pour le régime normal de la taxe. Il peut alors bénéficier de la dispense de tenir une comptabilité détaillée. Il ne peut revenir au régime du forfait qu'après avoir été soumis au régime normal de la taxe pendant deux années complètes.

D'autre part le redevable qui est imposé selon le régime normal de la taxe peut opter pour le régime du forfait lorsqu'il remplit les conditions prévues.

D — *Sortie du régime*

L'assujetti qui ne satisfait plus aux conditions imposées pour l'application du forfait est soumis au régime normal à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle sa situation a été modifiée.

L'assujetti qui a été soumis au forfait peut, lors du passage au régime normal, obtenir la restitution de la taxe qu'il a acquittée en raison des biens qui, pour l'application du forfait, sont censés avoir été livrés, mais qu'il a encore en stock.

E — *Obligations administratives*

L'administration peut, après consultation des groupements professionnels intéressés, prescrire la tenue des documents nécessaires pour l'exacte application du forfait.

Les forfaitaires sont tenus en tout état de cause:

— de joindre à leurs déclarations périodiques un document contenant le calcul de leur chiffre d'affaires établi selon les bases forfaitaires de taxation,
— de comprendre, s'il y a lieu, dans la déclaration annuelle la régularisation résultant des modifications apportées aux bases forfaitaires de taxation de l'année précédente et de justifier du montant de la régularisation par un document joint à cette déclaration,
— de produire annuellement la liste des clients assujettis, avec le montant total des livraisons de biens et prestations et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée facturée.

F — *Facturations*

Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime du forfait délivrent des factures dans les conditions de droit commun.

Critique des régimes belges

Régime de la taxe d'égalisation

36. La conception est originale en ce qu'elle représente un choix radical pour le traitement des petites entreprises: celui de faire acquitter leur impôt par les fournisseurs.

Mais ce choix nous paraît psychologiquement fâcheux tant à l'égard des fournisseurs qui n'aimeront certainement pas prendre à charge les obligations fiscales de leurs clients, qu'à l'égard des petits détaillants eux-mêmes qui auront tendance à mal tolérer que le fournisseur leur fasse payer l'impôt *en sus du prix normal* et à arguer de cette augmentation du prix pour y appliquer leur marge bénéficiaire.

D'autre part, la forfaitisation est brutale et ne tient pas compte des valeurs réellement *ajoutées* par les différentes catégories professionnelles.

On ne peut nier, en contrepartie, l'intérêt que présente cette méthode pour solutionner la plupart des difficultés économiques des autres régimes: suppression des dissimulations, possibilité de déterminer la recette au niveau du détail par recoupement avec les impositions calculées par les fournisseurs, etc.

A compter dans les inconvénients possibles du système l'institution d'un répertoire des immatriculations qui a fait proprement faillite en France il y a trente ans.

Régime forfaitaire

37. Il s'agit d'une illustration du régime du forfait collectif. Simple dans sa conception, parfaitement tolérable, offrant d'excellentes garanties quant à la sauvegarde de la taxe d'amont ainsi que pour fixer correctement la recette du détail, évitant l'incitation au malthusianisme, permettant une application dans des pays à niveaux économiques différents, facilitant le calcul, la déclaration et un contrôle administratif permanent et aisé de l'imposition, le système belge du forfait nous paraît particulièrement adéquat aux buts que poursuit la commission d'harmonisation.

Il est dommage que cette conception oblige, pour obtenir une bonne approximation de la recette et de l'impôt, à recourir à des complications *civilisées*, à propos des activités marginales, de l'évaluation du stock de fin d'année, des ristournes à la vente et à l'achat.

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises en France

Les petites entreprises bénéficient des diverses mesures présentées ci-après:

— le régime du forfait,

— le régime particulier des artisans,

— le régime *réel simplifié.*

I — Régime du forfait

A — *Champ d'application - Limites*

38. Ce régime s'applique aux petites entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites ci-après:

— 500 000 FF taxe comprise (90 090 u.c.) pour les ventes et pour les prestations des hôteliers et restaurateurs,

— 150 000 FF taxe comprise (27 027 u.c.) pour les autres prestations de services.

Ces limites ne sont pas cumulables.

Le forfait s'applique approximativement à 85% des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, soit en nombre 1 500 000 personnes sur 2 000 000. Les forfaitaires paient 7 à 8% du produit de la taxe sur la valeur ajoutée française.

B — *Exclusions*

Sont exclues du régime de forfait les importations, les personnes morales sauf les sociétés de personnes et les associations, les affaires immobilières et certaines affaires de location.

C — *Options*

Les redevables qui sont dans le champ d'application du forfait peuvent opter pour le régime *réel simplifié* (cf. ci-après n° 40).

D — *Calcul de l'imposition forfaitaire*

Le forfait, qui est réputé tenir compte des droits à déduction du redevable à raison des achats, des frais d'exploitation et des investissements, est fixé pour deux années civiles. Cependant les montants peuvent être différents pour chacune des deux années de la période biennale. Ils sont calculés après la fin de la première année laquelle, étant écoulée, offre des éléments d'information exacts. L'appréciation délicate consiste donc seulement à supputer le chiffre d'affaires et les dépenses d'une année à venir.

E — *Mode de paiement*

Le paiement se fait par fraction mensuelle d'un douzième du montant de l'imposition annuelle ou par fraction trimestrielle d'un quart si le montant de l'impôt mensuel est inférieur à 500 FF. Pour la première année de la période biennale, dont l'imposition n'est pas encore déterminée, le redevable paie des versements provisionnels calculés en fonction de la taxe payée l'année précédente et régularise après la fixation du forfait.

F — *Facturations*

Dans la mesure où ils ont pour clients des consommateurs non commerçants, les forfaitaires ne sont pas tenus, d'après la loi française, de délivrer une facture. Lorsqu'ils ont un client commerçant, ils *doivent* délivrer une facture et *peuvent* mentionner la taxe sur la valeur ajoutée afin de lui permettre d'exercer son droit à déduction.

G — *Obligations administratives*

En principe ces obligations sont très simplifiées par rapport à celles des redevables de droit commun.

Elles consistent à tenir et à présenter à tout contrôle un registre des dépenses appuyé des factures de fournisseurs.

En outre, pour les prestataires, un livre-journal doit être tenu au jour le jour et donner le détail des recettes.

Par ailleurs une déclaration annuelle doit être fournie sur un imprimé administratif afin de donner les renseignements nécessaires à l'administration pour fixer le forfait.

Pour juger de la simplification que ces obligations représentent par rapport à celles du régime normal,

il faut savoir que celui-ci comporte de tenir, à défaut de comptabilité complète, un livre de recettes aux pages numérotées sur lequel sont inscrites jour par jour chacune des opérations, celles qui sont réalisées au comptant pour une valeur inférieure à 50 FF pouvant être inscrites globalement à la fin de chaque journée, et d'autre part de remplir et déposer une déclaration mensuelle pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

Mais en réalité les forfaitaires doivent, comme tous les commerçants, tenir, en raison de l'article 8 du Code de commerce, un livre-journal enregistrant jour par jour les opérations, ou bien les récapitulant globalement tous les mois mais, dans ce cas, à condition de conserver tous documents (par exemple les bandes de caisse enregistreuse) permettant de vérifier ces opérations jour par jour.

Et en cas de litige à propos du montant du forfait, la seule possibilité de discussion dont puisse disposer l'intéressé est de produire devant la commission départementale (sorte de tribunal arbitral) un relevé détaillé des recettes journalières.

On constate ainsi que la simplification des obligations administratives, bien qu'elle soit dans les textes, est loin d'être aussi réelle dans les faits.

H — *Dépassement des limites au cours de la période biennale* (en fait, cela peut seulement se produire au cours de la deuxième année):

La Cour suprême (Conseil d'État) a décidé que dans ce cas le forfait *conclu* n'était pas caduc.

I — *Franchise*

Lorsque l'impôt annuel évalué dans le cadre du forfait, et avant déduction de la texe grevant les immobilisations, ne dépasse pas 1 200 FF, le redevable bénéficie de la remise pure et simple de l'impôt normalement exigible. Cette disposition concerne environ 300 000 *très petites entreprises.*

J — *Décote générale*

Lorsque l'impôt annuel, évalué dans le cadre du forfait, et avant déduction de la taxe grevant les immobilisations, est compris entre 1 200 FF et 4 800 FF, le redevable bénéficie d'une remise partielle de l'impôt normalement exigible.

L'impôt restant dû est calculé par application de la formule suivante:

$$Id = Ie \frac{4\,800 - Ie}{3}, \text{ dans laquelle:}$$

Id = impôt finalement dû après application de la décote,

Ie = impôt normalement exigible avant application de la décote,

4 800 FF = limite supérieure pour bénéficer de la décote générale.

Environ 750 000 entreprises, qui paient 2 à 3 % du produit de la taxe sur la valeur ajoutée, ont droit à cette décote ou à la décote spéciale des artisans (ci-après n° 39).

La courbe (voir page suivante) montre la variation en pourcentage de la charge des forfaitaires d'après leur chiffre d'affaires annuel.

K — *Connexion avec l'impôt sur le bénéfice*

En principe le forfait de chiffre d'affaires est *obligatoirement* lié à un forfait d'impôt sur les bénéfices, mais les décrets d'application ne sont pas encore parus si bien que les deux forfaits peuvent pour l'instant être conclus ou résiliés indépendamment l'un de l'autre.

II — Régime particulier des artisans

39. Les *artisans* sont, du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée, définis comme les redevables *inscrits au répertoire des métiers*, ce qui implique qu'ils n'emploient pas plus de cinq salariés (10 exceptionnellement dans certaines professions) et que leur activité soit spécifiquement artisanale, c'est-à-dire réserve une part importante au travail manuel.

A — *Décote spéciale*

Il s'agit ici encore d'un dégrèvement partiel du même type que celui de la décote générale. Il est réservé aux redevables de la taxe sur la valeur ajoutée inscrits au répertoire des métiers, soumis au régime du forfait ci-dessus exposé, et qui peuvent justifier que la somme des trois éléments ci-après: bénéfice forfaitaire + salaires du personnel + cotisations sociales, représente plus de 35 % de leur chiffre d'affaires total.

Lorsque l'impôt annuel évalué dans le cadre du forfait, et avant déduction de la taxe grevant les immobilisations, est alors compris entre 1 200 FF et 12 100 FF, l'intéressé bénéficie d'une réduction d'imposition de telle façon que l'impôt restant dû est obtenu par la formule suivante:

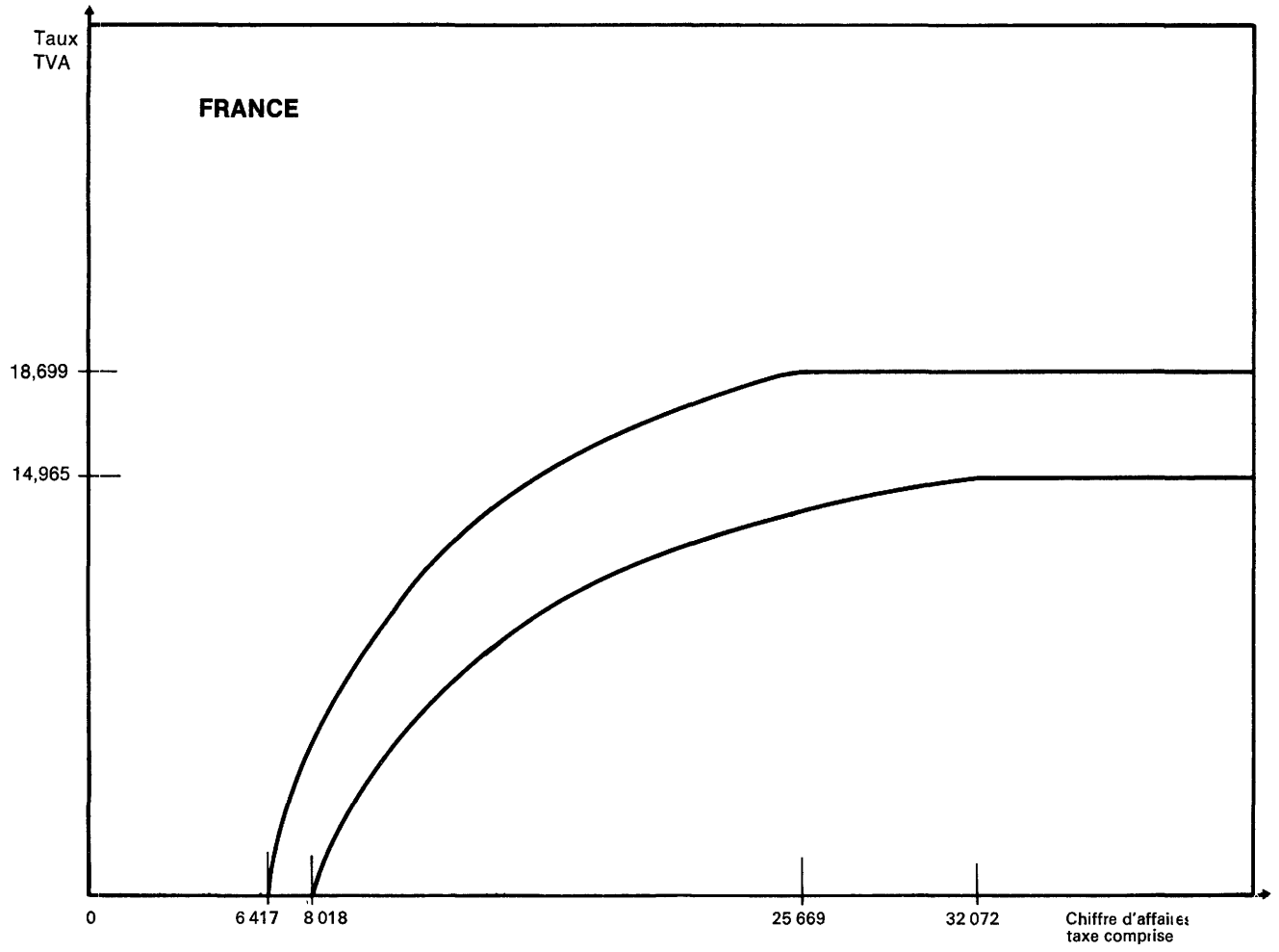
$$Id = Ie \times \frac{Ie - 1\,200}{12\,100 - 1\,200}, \text{ dans laquelle:}$$

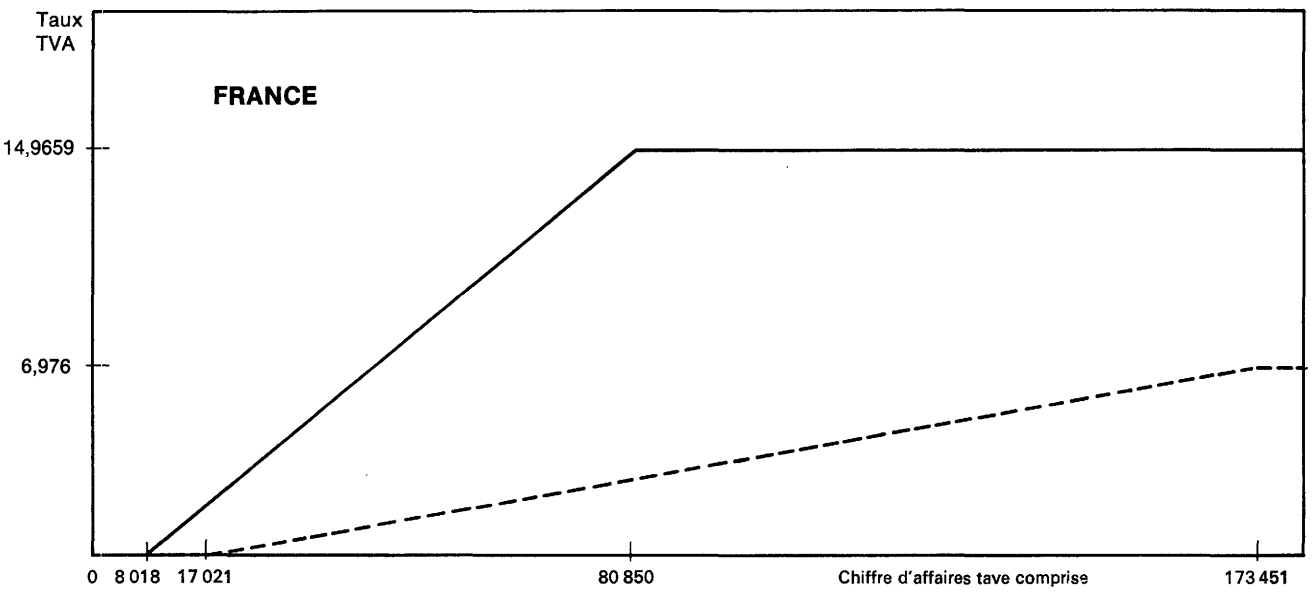
1 200 = limite supérieure de la franchise (cf. ci-dessus n° 38),

12 100 = limite supérieure de la décote spéciale.

B — *Taux de la taxe sur la valeur ajoutée*

Les prestations de services effectuées par les artisans bénéficient du taux intermédiaire de 14,9659 % du prix


Taux
TVA
FRANCE
18,699
14,965
0
6 417
8 018
25 669
32 072
Chiffre d'affaires
taxe comprise


Taux
TVA
FRANCE
14,9659
6,976
0
8 018
17 021
80 850
Chiffre d'affaires tave comprise
173 451

taxe comprise. Cette mesure est applicable même aux artisans qui ne sont pas placés sous le régime du forfait ou qui ne bénéficient pas de la décote spéciale.

La courbe (voir page précédente) montre la variation de la charge des artisans d'après leur chiffre d'affaires annuel.

Les opérations autres que les prestations de services sont soumises au régime suivant:

— les reventes en l'état (c'est-à-dire sans transformation) sont taxables suivant le taux applicable au produit;

— les ventes de produits transformés et les travaux immobiliers bénéficient, comme les prestations de services, du taux intermédiaire de 14,9659 %, excepté si, par la nature du produit, l'artisan peut prétendre au taux réduit de 6,976 %.

III — Régime réel simplifié

A — *Champ d'application — Limites*

40. Le régime réel simplifié est le régime de droit commun des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée qui ne sont pas dans le champ d'application du forfait et dont le chiffre d'affaires (taxe comprise) n'excède pas le double des limites du forfait, soit:

— 1 000 000 de FF pour les ventes et les prestations des hôteliers et restaurateurs;

— 300 000 FF pour les autres prestations.

Ce régime intéresse 200 000 personnes environ sur les 500 000 qui ne sont pas au forfait, si bien qu'en définitive on évalue actuellement à 300 000 personnes les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soumis au régime *réel normal.*

B — *Exclusions*

Sont exclues du régime simplifié les importations et les affaires immobilières.

C — *Option*

Les redevables dans le champ d'application du régime réel simplifié peuvent opter pour le régime réel normal.

On rappelle que les forfaitaires peuvent opter pour le réel simplifié (mais non pour le réel normal).

D — *Obligations administratives*

Il faut tenir une comptabilité complète et subir les contrôles de droit commun.

La simplification se situe donc seulement au niveau des déclarations et des paiements.

Les intéressés déposent une déclaration mensuelle *abrégée.* Dans cette déclaration abrégée, la taxe sur la valeur ajoutée est calculée en appliquant au chiffre d'affaires mensuel un *coefficient* obtenu par la formule suivante:

$$\frac{\left.\begin{array}{l}\text{taxe sur la valeur ajoutée exigible l'année}\\ \text{précédente, avant déduction de la taxe}\\ \text{sur la valeur ajoutée ayant grevé les}\\ \text{investissements}\end{array}\right\} \times 100}{\text{chiffre d'affaires total de l'année précédente}}$$

Après application de ce coefficient, on déduit la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les investissements et l'on verse la différence au Trésor.

Par ailleurs l'entreprise dépose une déclaration annuelle qui permet de calculer l'impôt exactement dû et de dégager le solde débiteur ou créditeur de son compte fiscal, par comparaison avec les provisions versées mensuellement.

E — *Connexion avec l'impôt sur le bénéfice*

Le régime simplifié couvre à la fois et sans possibilité d'option distincte la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur le bénéfice. En matière d'impôt direct la simplification consiste uniquement dans la réduction du nombre des documents et renseignements à joindre à la déclaration annuelle.

Critique des régimes français

Forfait

41. Sa conception est aussi proche que possible des directives de Bruxelles: en fait il s'agit presque du régime de droit commun, puisqu'au moment où est fixée l'imposition par accord entre le contrôleur et le redevable, c'est-à-dire au cours de la seconde année de la période forfaitaire, la première année de cette période et le début de la seconde année offrent des résultats *en principe réels,* et ce n'est par conséquent que pour huit ou neuf mois de la seconde année qu'il s'agit d'extrapoler.

Si l'on pouvait effectivement considérer le régime sous cet angle, il apparaîtrait bien plutôt, par conséquent, comme une simplification du régime réel. Malheureusement, ce système de forfait individuel comporte, en ce qui concerne les petits négociants, les inconvénients que nous avons signalés plus haut (n° 22). En particulier, la taxe d'amont peut être remise en cause, puisque l'on admet la récupération de toutes les taxes figurant sur les factures de dépenses fournies, alors qu'on n'est pas certain de l'assiette de la taxe d'aval.

Ces inconvénients n'existent qu'à un degré moindre pour les petits prestataires de services pour qui la récupération de la taxe d'amont ne se pose pas avec la même acuité. Le régime français du forfait individuel constitue alors une solution très valable.

On peut se demander toutefois si ce *forfait quasi réel* permettant, par un contact biennal entre le redevable et l'inspecteur, un contrôle en cours de période d'imposition, ne pourrait être avantageusement remplacé par un régime *réel simplifié* contrôlé a posteriori. L'intérêt de la conception française actuelle est que l'administration n'est pas liée par la déclaration du redevable, mais qu'elle a le droit d'en discuter les chiffres et de les amener à de justes proportions. Il s'agit en quelque sorte d'un contrôle permanent, et si l'administration n'avait que la possibilité de contrôler la déclaration après qu'elle a été déposée, elle serait en position moins forte puisque cette déclaration devrait être prise a priori pour bonne, la preuvecontraire incombant alors à l'inspecteur.

Mais précisément, ce tête-à-tête quasi permanent entre le redevable et le contrôleur crée une situation d'insécurité qui, si l'on peut la considérer comme assez satisfaisante du point de vue de la moralité fiscale, est difficilement supportable psychologiquement. En outre, elle mobilise en permanence une importante partie du personnel administratif.

On notera par ailleurs que, dans les deux cas, qu'il s'agisse de négociants ou de prestataires, la taxe sur la valeur ajoutée peut-être transmise aux clients assujettis, mais que cette transmission peut parfois donner lieu à certains abus (cf. n° 19).

Le problème des limites est correctement traité par la décote qui présente une courbe sans discontinuité. Quant à la franchise, elle ne correspond pas à l'élimination des très petits commerçants, mais à un véritable dégrèvement, puisqu'elle s'exprime en *taxe due et évaluée dans le cadre du forfait.*

L'exclusion des personnes morales peut-être discutée, car elle fait une différence qui constitue forcément une incitation entre l'exercice professionnel selon qu'il est direct ou sous la forme de société.

La connexité prévue avec le régime de l'impôt direct est excellente, et elle est certainement susceptible d'améliorer certains des inconvénients du forfait individuel en matière de taxe sur la valeur ajoutée: les interactions entre les deux régimes sont bénéfiques pour le contrôle, et le travail administratif n'est à faire qu'une fois.

Le traitement du problème de l'évasion fiscale vaut ce que vaut l'appréciation de la recette: si le contrôle administratif est fait minutieusement, le résultat est très satisfaisant, mais alors le temps passé est important et les discussions sont difficiles.

Régime des artisans

42. Les avantages ou les inconvénients du système sont approximativement les mêmes que ceux du forfait individuel lorsqu'il est appliqué à n'importe quel prestataire. Les deux régimes se confondent d'ailleurs le plus souvent.

Cependant il ajoute au problème des limites chiffrées celui des limites économiques, qui constituent à notre avis un handicap difficilement surmontable (cf. n° 13).

Mais surtout, il constitue un régime archaïque qui vise à traiter des problèmes sociaux, Comme tel, il ne devrait pas être admis à perturber le jeu de la taxe sur la valeur ajoutée, si ce n'est que le choix d'un taux de faveur de la taxe sur la valeur ajoutée, ou bien d'une décote, ce qui revient au même, est une solution acceptable.

Régime réel simplifié

43. On ne peut évidemment qu'y souscrire, mais il ne s'agit pas là à proprement parler du traitement des petites entreprises: c'est simplement un effort méritoire sur le chemin de la simplification générale de la taxe sur la valeur ajoutée. Il est caractéristique à cet égard que cet effort ait été le résultat d'une concertation entre l'administration et des représentants des redevables excédés par les complications d'un système *trop civilisé.*

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises aux Pays-Bas

Aucun régime forfaitaire n'est prévu, mais seulement un régime de franchise et décote.

I — Régime de dégrèvement

A — *Champ d'application - Limites*

44. Bénéficient du dégrèvement les assujettis personnes physiques et sociétés de personnes dont la taxe normalement due au cours d'une année civile, compte tenu des déductions physiques et financières, ne dépasse pas 3 250 florins (897 u.c.).

Le régime des petites entreprises n'est applicable ni aux agriculteurs ni aux personnes qui, louant des immeubles industriels ou commerciaux, ont opté pour la taxe sur la valeur ajoutée.

Le dégrèvement peut être revendiqué par environ 60 000 personnes sur 360 000 redevables de la taxe sur la valeur ajoutée.

B — *Franchise et décote*

Si l'imposition normale ne dépasse pas 1 300 florins (359 u.c.), aucune taxe n'est due.

Entre une imposition normale de 1 300 et de 1 950 florins, le montant de la taxe due est diminué de 1 300 florins.

Entre une imposition normale de 1 950 et de 3 250 florins, le montant de la taxe due est diminué de la différence entre 3 250 florins et l'impôt normalement exigible.

La courbe (voir page suivante) montre la variation de la charge des petites entreprises d'après leur chiffre d'affaires annuel.

C — *Obligations administratives*

Il n'y a aucun allégement des obligations administratives normales des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, dans le cas où l'on peut estimer que la taxe normalement due par l'entrepreneur ne doit pas dépasser 1 300 florins, limite de la franchise, celui-ci peut demander à l'administration d'être dispensé de ses obligations administratives. Il est alors tenu de conserver ses factures d'achats, *mais* il ne peut plus faire apparaître la taxe sur la valeur ajoutée sur ses factures de ventes ou de services.

D — *Facturations*

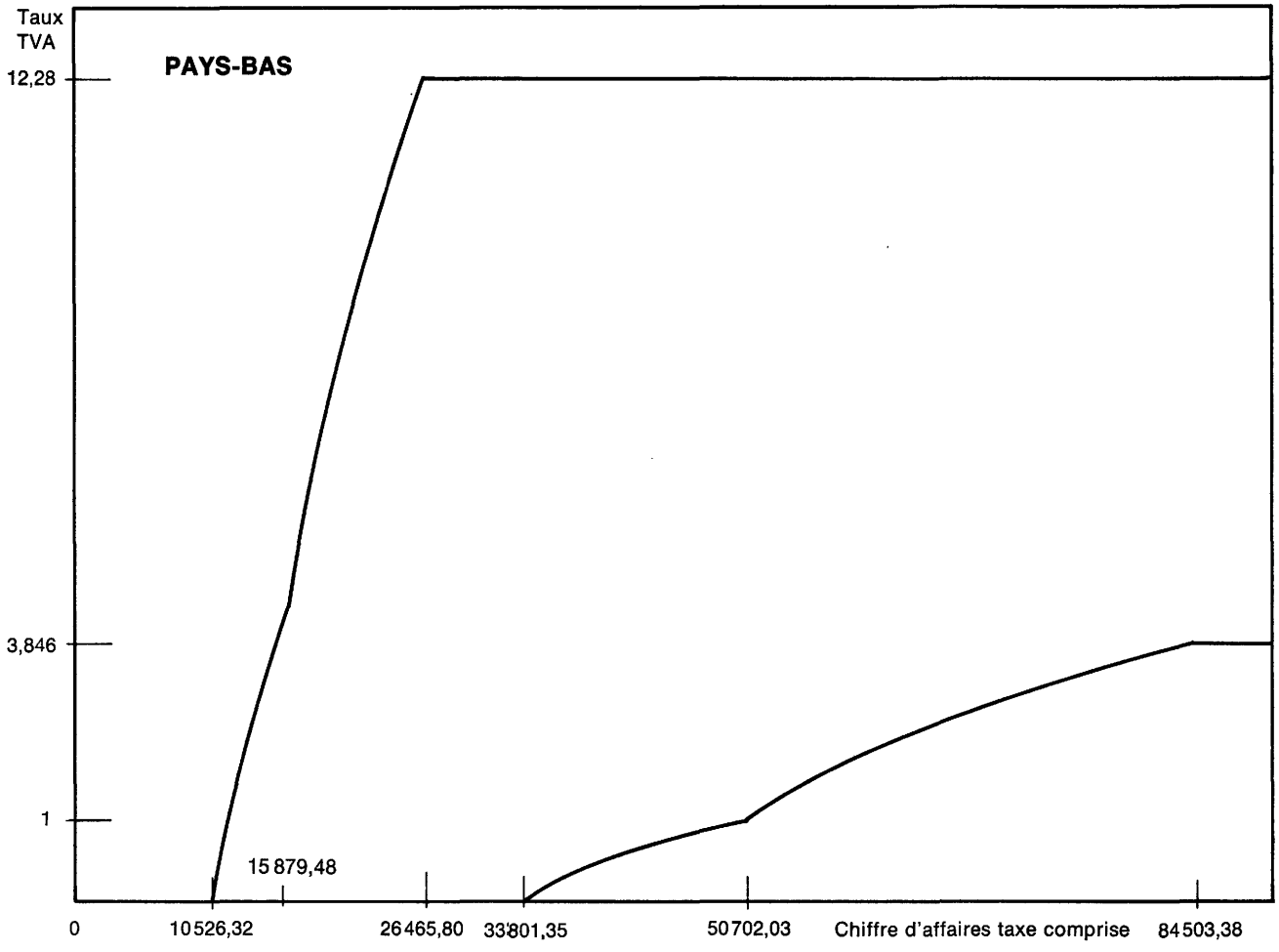
Dans la mesure où ils ont pour clients des assujettis, les bénéficiaires de la franchise et de la décote peuvent les facturer en mentionnant la taxe, pourvu qu'ils soient en mesure de tenir la comptabilité et de fournir les documents exigés des assujettis de droit commun.

E — *Dégrèvement provisoire*

Quand on peut présumer que, pour l'année à venir, le régime des petites entreprises doit être applicable, une réduction provisoire de l'impôt est accordée par trimestre.

A la fin de l'année ces réductions provisoires sont corrigées selon la réduction légale.

Quand la taxe due sans application du régime des petites entreprises est estimée à :	*la réduction trimestrielle provisoire est la suivante :*
1 300 florins ou moins	montant de la taxe avant la réduction
plus de 1 300 florins et moins de 1 950 florins	montant de la taxe avant la réduction, avec un maximum de 325 florins
plus de 1 950 florins et moins de 2 275 florins	montant de la taxe avant la réduction, avec un maximum de 245 florins
plus de 2 275 florins et moins de 2 600 florins	montant de la taxe avant la réduction, avec un maximum de 165 florins
plus de 2 600 florins et moins de 2 925 florins	montant de la taxe avant la réduction, avec un maximum de 85 florins
plus de 2 925 florins	aucune réduction.



Critique du régime néerlandais

Régime de franchise et décote

45. Il coupe la queue à la taxe sur la valeur ajoutée, ce sur quoi nous sommes d'accord, mais il le fait en fonction de la taxe due compte tenu des déductions, ce que nous pensons inadéquat.

Même réflexion en ce qui concerne le calcul de la décote, dont la courbe est par ailleurs satisfaisante.

D'autre part, aucune mesure de précaution n'est prise à l'égard des petits négociants, ce qui nous paraît dangereux.

Enfin, il devrait être possible, à notre avis, de simplifier les obligations administratives, au moins jusqu'au niveau du chiffre d'affaires normalement réalisé par des artisans.

On note que l'administration hollandaise a prévu que le très petit entrepreneur exonéré ne peut faire apparaître la taxe sur la valeur ajoutée sur ses factures de ventes ou de services *s'il demande à être dispensé de ses obligations administratives.*

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises en Italie

Selon le projet de loi dont nous avons eu connaissance (et qui pourrait subir des changements importants), deux régimes sont prévus au bénéfice des petites entreprises:

— le régime de franchise et décote,

— le régime *réel simplifié.*

I — Régime de dégrèvement

A — *Champ d'application - Limites*

46. Bénéficient du régime de dégrèvement les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel *hors taxe,* mais comprenant le cas échéant les opérations exonérées, ne dépasse pas 6 millions de lires. Le régime ne s'applique pas aux personnes morales.

B — *Franchise et décote*

Si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 2 millions de lires, aucune taxe n'est due.

Jusqu'à 4 millions de lires, il est fait avant imposition un abattement de 2 millions de lires.

Entre 4 millions et 4 500 000 lires, un abattement de 1 600 000 lires.

Entre 4 500 000 lires et 5 millions de lires, un abattement de 1 200 000 lires.

Entre 5 millions et 5 500 000 lires, un abattement de 800 000 lires.

Entre 5 500 000 et 6 millions de lires, un abattement de 400 000 lires.

C — *Taux minorés de la taxe*

Les petits entrepreneurs bénéficiant des décotes ont droit à l'application d'un taux minoré de la taxe sur la valeur ajoutée (qui, en pratique, est du tiers par rapport aux taux normaux). En contrepartie, ils ne pratiquent pas la déduction de la taxe sur les achats et les dépenses.

Les taux applicables aux petites entreprises sont donc de 2%, 4% et 6%, au lieu de ceux de 6%, 12% et 18%.

La courbe (voir page suivante) montre la variation de charge des petites entreprises d'après leur chiffre d'affaires annuel, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée étant pris à 4%.

D — *Obligations administratives*

Il est prévu un allégement des obligations administratives normales des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée: les petites entreprises doivent seulement faire une déclaration d'existence et tenir un livre des ventes et un livre des achats. Ils font des déclarations de leur chiffre d'affaires réel.

A noter que l'Italie pense, comme la Belgique, attribuer un numéro d'immatriculation à tous les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

E — *Franchissement des limites en cours d'année*

La première année, un régime provisionnel est prévu, avec régularisation en fin d'année.

Si le petit entrepreneur sort des limites du régime en cours d'année, il est imposé selon le droit commun à partir du mois suivant cette sortie.

Si un entrepreneur rentre au contraire dans les limites du régime en cours d'année, il peut endemander le bénéfice le mois suivant celui au cours duquel il y est entré.

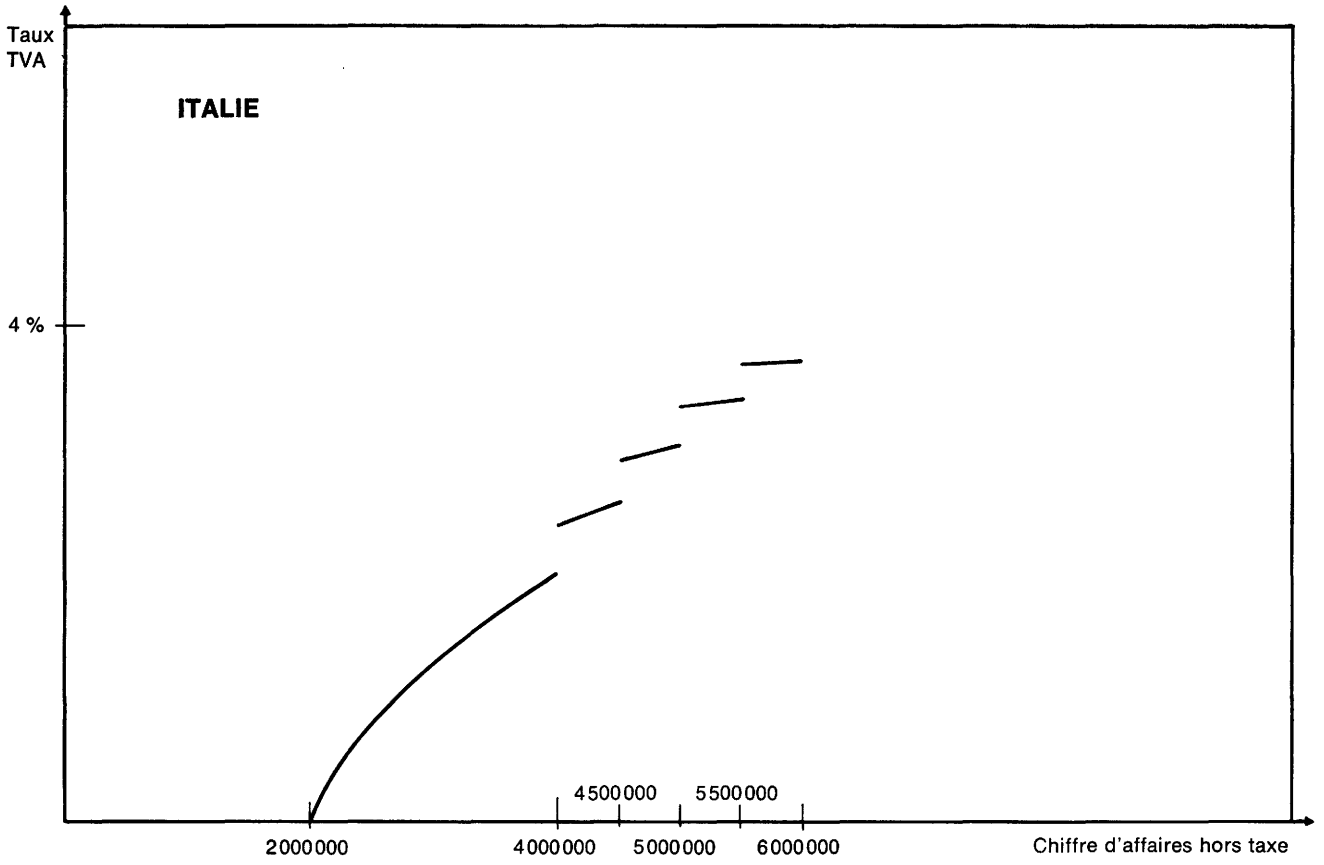
F — *Facturations*

Les petites entreprises bénéficiant du régime de dégrèvement ne peuvent pas mentionner la taxe sur les factures qu'elles font aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

II — Régime réel simplifié

A — *Champ d'application - Limites*

47. Les petits entrepreneurs, négociants et prestataires, peuvent prétendre au bénéfice d'un régime simplifié si leur chiffre d'affaires annuel s'établit entre 6 millions et 40 millions de lires. Ce chiffre d'affaires



s'entend toujours hors taxe mais comprend les opérations exonérées.

En outre, le régime simplifié est admis, *quel que soit leur chiffre d'affaires*:

— pour *tous les artisans* (les artisans, en Italie, ne peuvent employer plus de 5 ouvriers);

— pour *tous les ressortissants des professions libérales.*

S'agissant en fait d'un régime de droit commun simplifié, ce sont les taux normaux de la taxe sur la valeur ajoutée qui sont appliqués.

B — *Obligations administratives*

La simplification consiste à faire une déclaration tous les trois mois (au lieu d'une déclaration mensuelle) sur les opérations des trois mois précédents. Cette déclaration doit indiquer la base imposable, le calcul de la taxe, son taux, etc. Le paiement de la taxe est alors trimestriel.

Une déclaration récapitulative annuelle est prévue lorsqu'une régularisation doit intervenir par rapport aux déclarations trimestrielles. Lors du dépôt de la dernière déclaration trimestrielle, ou bien de la déclaration récapitulative annuelle, les petits entrepreneurs doivent donner la liste de leurs clients assujettis, avec le montant des affaires réalisées avec eux et le montant total de la taxe sur la valeur ajoutée qui leur a été facturée.

Critique des régimes italiens

Régime de dégrèvement

48. Quant à la franchise, il s'agit toujours de se débarrasser des très petits redevables, et nous sommes d'accord, sauf peut-être à rehausser un peu la limite.

Pour la décote, elle est fixée comme la franchise en fonction du chiffre d'affaires, ce que nous trouvons bon. La courbe est satisfaisante.

Par ailleurs le fait d'appliquer aux petits entrepreneurs des taux minorés de la taxe ne constitue pas, en lui-même, une distorsion inacceptable, mais il semble qu'il y ait là une complication inutile puisqu'elle pourrait être supprimée par simple modulation de la décote.

L'interdiction de détaxer les achats et les dépenses constitue par contre une réelle distorsion dans le système. Elle nous paraît mal justifiée par un souci de simplification, à la fois parce que d'après nous, il n'y a pas grande difficulté pour un petit redevable à recenser ses factures de dépenses (et d'ailleurs il doit le faire pour déterminer l'imposition de ses revenus),

et parce que l'incidence des déductions physiques et financières est extrêmement différente d'une profession à l'autre.

Il serait à notre avis préférable d'une part de surveiller de plus près les petits négociants, et d'autre part de permettre aux petits prestataires de pratiquer des déductions exactes.

Régime réel simplifié

49. La *simplification* qui consiste à permettre une déclaration trimestrielle au lieu d'une déclaration mensuelle nous paraît bien modeste. Nous pensons qu'un régime d'acomptes provisionnels devrait être prévu (cf. ci-après notre proposition d'un régime moyen pendant la période d'adaptation).

Exposé du régime de la taxe sur la valeur ajoutée des petites entreprises au Luxembourg

Un régime forfaitaire prévu comme possible n'a pas encore été mis en vigueur.

En attendant, la solution choisie est celle du dégrèvement.

I — Régime du dégrèvement des petites entreprises

A — *Champ d'application - Limites*

50. Peuvent prétendre à ce régime les petits entrepreneurs dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe n'excède pas 1 million de francs luxembourgeois (20 000 u.c.), soit environ 9 000 redevables sur 15 000.

B — *Franchise et décote spéciales*

Lorsque le chiffre d'affaires hors taxe de ces commerçants est inférieur à 500 000 Flux (10 000 u.c.) le redevable bénéficie d'un abattement de 5 000 Flux sur la taxe normalement due (donc compte tenu des déductions physiques et financières).

Si le chiffre d'affaires annuel hors taxe est situé entre 500 000 et 1 000 000 de Flux, l'abattement est de 1 % de la différence existant entre 1 000 000 et le chiffre d'affaires annuel hors taxe.

La petite entreprise peut renoncer à cette franchise et à cette décote spéciales pour bénéficier du système de la franchise et de la décote générales, lorsque ce dernier régime lui est plus favorable.

II — Régime du dégrèvement général

A — *Champ d'application - Franchise et décote générales*

51. Tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée bénéficie de l'abattement de la taxe normalement due après les déductions lorsque son montant annuel est inférieur à 5 000 Flux. Lorsque le montant de ladite taxe est compris entre 5 000 et 15 000 Flux le redevable bénéficie d'un abattement égal à la moitié de la difference existant entre 15 000 Flux et la taxe normalement due.

La courbe (voir page suivante) montre la variation de la charge des petites entreprises d'après leur chiffre d'affaires annuel, et dans le cas des dégrèvements qui leur sont propres.

B — *Exclusions*

Les dégrèvements ne s'appliquent pas aux importations.

Dispositions communes — Facturations

Tous les redevables luxembourgeois sont soumis en principe aux mêmes obligations en ce qui concerne le mécanisme et le paiement de la taxe. En fin d'année le service relève et vérifie le montant d'impôt acquitté au cours de l'année. Il calcule le dégrèvement éventuel et l'accorde a posteriori par le biais d'un avoir sur les affaires ultérieures (ou d'un remboursement).

Ainsi la taxe théorique est-elle parfaitement connue et dans tous les cas facturée aux clients assujettis.

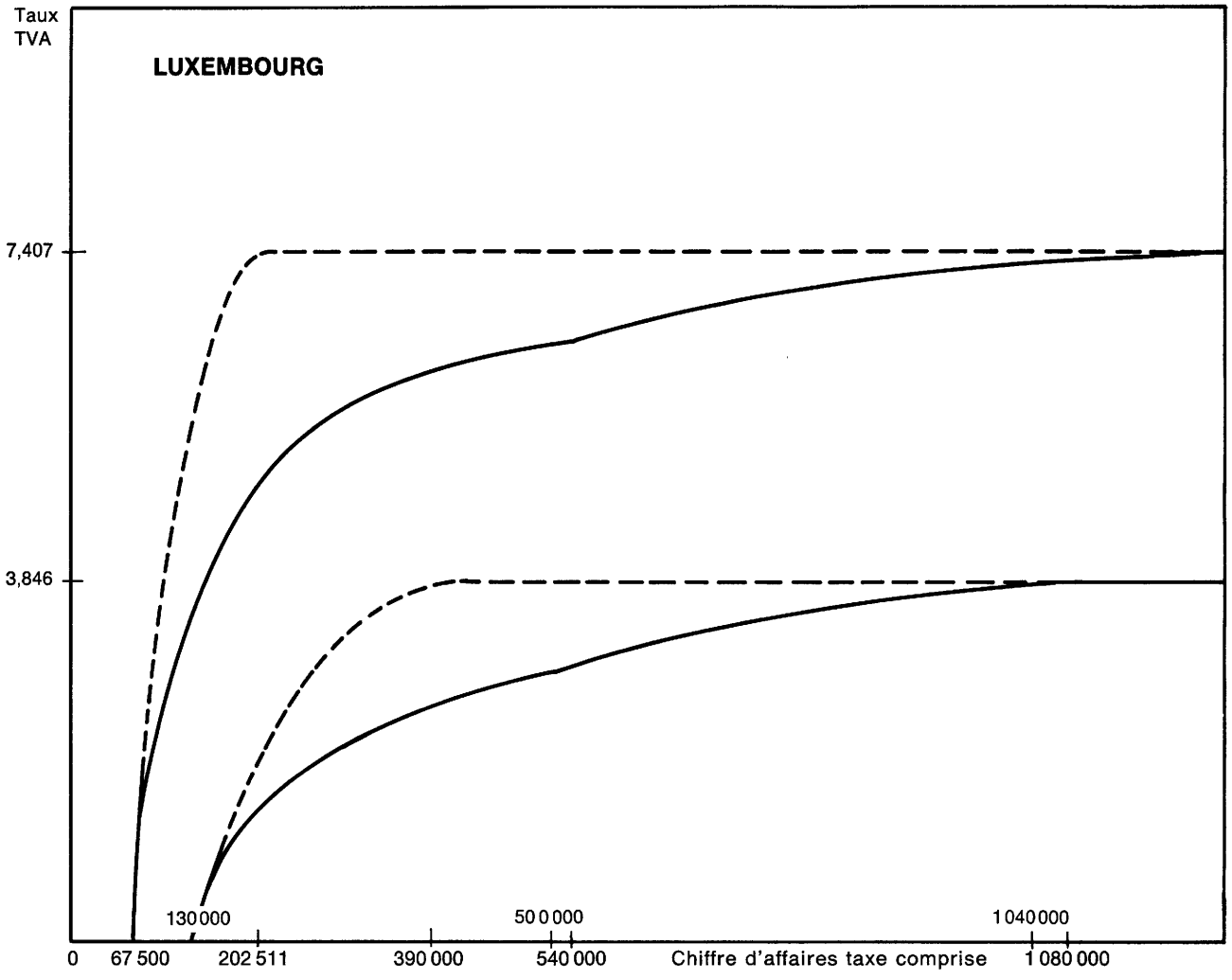
Par contre il est prévu d'autoriser certaines catégories de redevables, auxquelles il paraît difficile d'imposer les obligations de droit commun en ce qui concerne la facturation, par exemple les chauffeurs de transports publics, à ne pas mentionner la taxe, dont le calcul est alors fait par les clients eux-mêmes.

Régime prévu pour une franchise

Un texte en préparation prévoit la mise hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée des très petits assujettis (leur activité imposable est généralement accessoire à une activité salariale) dont le chiffre d'affaires hors taxe de l'année précédente n'aura pas dépassé 100 000 Flux.

Critique du régime luxembourgeois

52. Le Luxembourg a choisi, comme les Pays-Bas, de couper la queue à la taxe sur la valeur ajoutée. Solution réaliste qui paraît admissible à la condition d'être appliquée par le moyen d'une exonération harmonisée dans les six pays.



La franchise et la décote, qui interfèrent entre le régime de dégrèvement général et celui du dégrèvement des petites entreprises, sont définies de façon plus complexe qu'il ne paraît souhaitable. Par contre, leur courbe est satisfaisante.

Aucune mesure de sauvegarde n'est prise, en ce qui concerne les intérêts du Trésor, pour les petits négociants. Il est vrai que dans le cadre restreint du Grand-Duché, cela est certainement moins nécessaire qu'ailleurs. Mais le régime doit être apprécié en fonction d'une application aux six pays.

DEUXIÈME PARTIE

Proposition pour un régime commun des petites entreprises pendant une période d'adaptation

Avertissement préalable sur la solution conseillée à titre transitoire

Au cours de nos travaux, nous nous sommes entretenus de notre façon de voir avec les hauts fonctionnaires des pays intéressés.

D'une façon générale, l'analyse du problème telle que nous l'avons faite dans la première partie de notre étude a été considérée comme correcte. D'autre part l'exposé des régimes existant dans chaque pays a été approuvé.

53. Restait à présenter la solution moyenne pouvant être appliquée aux six États, pendant une période transitoire d'adaptation nécessaire pour que le système de la taxe sur la valeur ajoutée puisse avoir progressivement pour effet d'amener les petites entreprises à tenir des comptabilités rationnelles et sincères.

Cette solution moyenne, telle qu'elle résultait de notre analyse de la situation, tenait en trois parties:

— un régime de franchise et décote,

— un régime de forfait collectif pour les petits négociants et fabricants,

— un régime simplifié pour les petits prestataires de services.

54. Nous avons été surpris de la vivacité des réactions *anti-forfait* des représentants de l'Allemagne et des Pays-Bas, le cas du Luxembourg devant à l'évidence être considéré comme très particulier eu égard au petit nombre de ses redevables.

En effet, nous avions a priori l'impression que les ministères des finances désiraient restreindre au minimum le nombre des contrôles nécessaires pour assurer une assiette correcte de la taxe sur la valeur ajoutée chez les petites entreprises. Cette impression était confirmée par le fait que tous les pays sans exception exigent, précisément pour cette raison, de mettre *hors la loi fiscale* de nombreuses petites entreprises dont le chiffre d'affaires n'atteint pas un niveau suffisant.

Cependant l'Allemagne et les Pays-Bas ont pris pour argument qu'un système de forfait constituait *un pas en arrière*, et qu'on ne pouvait l'imposer à des États qui, en raison des régimes de fiscalité indirecte qu'ils appliquaient par le passé, ont amené depuis longtemps leurs petits entrepreneurs à tenir des comptabilités supposées correctes de leurs recettes et de leurs dépenses.

Or notre mission était de proposer un système qui soit applicable non seulement à ces pays, mais surtout aux pays qui, n'ayant pas un tel passé, se trouvent, pour ce qui concerne les comptabilités de leurs petits entrepreneurs, en face d'une carence grave.

Mais au nom de quels principes pourrait-on refuser à un État qui a fait l'effort nécessaire pour percevoir et contrôler la taxe sur la valeur ajoutée telle qu'elle a été définie par les directives de Bruxelles le droit de persévérer? Comment pourrait-on forcer à revenir en arrière et à imposer plus ou moins forfaitairement des entreprises qui tiennent des comptabilités complètes et dont la sincérité serait, d'après ce qu'on nous a dit, étroitement vérifié?

55. D'autre part un argument pragmatique a également retenu notre attention: il semble bien, ce que nous n'avions pas envisagé tout d'abord, qu'il soit difficile sur le plan politique de mettre en place des commissions paritaires où des représentants des petites entreprises et des représentants de l'administration fiscale pourraient discuter des *marges moyennes* imposables dans le cadre d'un forfait collectif. Du côté de l'administration, on objecte d'une part qu'on ne peut forcer tous les entrepreneurs à être syndiqués et que, par conséquent, ceux qui ne le sont pas ne seraient pas représentés, et d'autre part qu'en toute occurrence la recherche de l'équilibre serait vouée à un échec permanent s'il n'accordait pas aux redevables un avantage considérable.

Les professionnels, de leur côté, semblent persuadés qu'il est impossible d'avoir des délibérations fructueuses avec l'administration, celle-ci restant dans sa *tour d'ivoire* sans vouloir entendre les explications des contribuables.

56. C'est pourquoi en définitive et contrairement aux conclusions auxquelles nous étions tout d'abord parvenus, nous sommes amenés à proposer un régime nécessitant des pays les moins favorisés du point de vue de l'organisation comptable un effort de contrôle

plus important — trop important peut-être — du fait qu'il leur faut rattraper le retard qu'ils ont pris sur les autres pays.

Nous croyons que cela est regrettable mais nous ne pouvons envisager une différence de traitement entre les États car elle serait contraire à l'objectif marqué par la Commission des Communautés européennes. Ainsi conduits à un alignement *vers le sommet plutôt que vers la base*, nous ne voyons qu'une méthode possible: c'est évidemment celle de la fixation de l'assiette imposable *au coup par coup*, c'est-à-dire individuellement.

Cela peut se faire de deux façons: *ou bien avec un accord a priori, ou bien avec un contrôle a posteriori.*

Dans le premier cas, l'administration et le redevable discutent de l'imposition de celui-ci pour une période à venir, en se fondant sur ses résultats passés, aménagés au besoin en fonction de monographies professionnelles et de la tendance en hausse ou en baisse de ces résultats. C'est, du moins dans son principe, le système de *forfait individuel* appliqué présentement par la France.

Dans le second cas, on laisse le redevable déclarer la base imposable selon des éléments présumés exacts, et on le contrôle périodiquement, toujours à l'aide des monographies professionnelles.

La première méthode a l'avantage de ne pas remettre en question des impositions passées, ce qui est psychologiquement important et évite de lourdes contingences administratives.

Mais la seconde permet à l'administration de choisir, dans ses contrôles, les redevables dont elle est le moins sûre, ne surveillant les autres que de loin. Autrement dit, la méthode n'est pas systématique, mais discriminatoire dans le bon sens du mot.

Il n'est pas facile d'opter entre les deux systèmes, d'autant plus que chaque État estime que celui auquel il a eu recours jusqu'à présent est le meilleur, et par conséquent s'accommodera difficilement de l'autre.

Puisqu'il le faut néanmoins, nous pencherons pour celui du contrôle a posteriori, position plus logique dès l'instant que l'on renonce, pour les raisons exprimées plus haut, à l'idée de forfait.

En toute occurrence, nous recommandons que, nonobstant les difficultés de la politique, les monographies professionnelles qui serviraient aux contrôles soient mises au point ou aménagées en accord avec les organismes représentant les entreprises, sinon on risque de se trouver en face de l'arbitraire, plus grave encore qu'une discussion difficile.

57. En fonction de cette décision d'abandonner l'idée d'un forfait collectif pour les petits négociants et d'un forfait individuel pour l'ensemble des petits entrepreneurs, on peut se demander si la petite entreprise bénéficiant des mesures particulières de simplification prévues ci-après doit être définie de la même façon pour les prestataires et pour les vendeurs de marchandises, c'est-à-dire s'il faut leur assigner le même chiffre d'affaires limite.

A première vue la réponse paraît négative, et la plupart des pays ont fait la différence, situant le chiffre d'affaires limite des prestataires bien en dessous de celui des vendeurs (généralement au quart de celui-ci). Il est évident en effet que le chiffre d'affaires du vendeur est fait non seulement de sa marge mais surtout du prix qu'il a payé pour l'achat de la marchandise, alors que le chiffre d'affaires du prestataire est fait presque uniquement de sa marge.

Nous sommes néanmoins partisans de prendre la même limite pour les prestataires et les vendeurs, dans le régime que nous proposons:

— d'une première part, dès l'instant qu'il s'agit d'un système qui, pour les raisons que nous avons vues, rejette toute idée de forfait, donc d'un système de *droit commun simplifié*, l'avantage d'un tel régime par rapport au régime non simplifié n'est que de peu d'importance, et il apparaît très possible d'y affecter la même limite pour les ventes et pour les services;

— d'une seconde part, lorsque les limites sont différentes, il n'est pas du tout commode de les apprécier chez les entreprises *mixtes*, c'est-à-dire chez les petits redevables qui réalisent à la fois des affaires de négoce et des affaires de prestation. Il est d'ailleurs parfois très difficile de distinguer le négoce de la prestation, et le nombre des petites entreprises qui font des affaires de l'un et l'autre type est important.

En définitive, par conséquent, nous estimons que cette complication du système pèse davantage que *l'inégalité de traitement*, toute théorique, qui consiste à classer dans les petites entreprises bénéficiant d'un régime de simplification davantage de prestataires que de négociants.

Cette réflexion vaut également pour le cas particulier des firmes étrangères: leurs activités dans le pays qui impose sont parfois saisonnières ou occasionnelles, ce qui peut faire apparaître comme *petite entreprise*, à s'en rapporter au chiffre d'affaires annuel, des affaires qui, en fait, ont la dimension d'une grande entreprise. Mais, ici encore, il est de peu d'importance de faire bénéficier ces firmes d'une simplification du régime, dès l'instant qu'elles acquittent l'impôt de droit commun.

Par contre, ce raisonnement ne résoud pas la difficulté

d'accorder le cas échéant, à ces entreprises étrangères, une franchise ou une décote. A la limite, on pourrait penser que des entreprises appartenant aux pays limitrophes à celui qui impose auraient avantage à venir effectuer des opérations ponctuelles dans le pays d'imposition. Mais ce serait raisonner de façon fort étroite, si l'on suppose que ce raisonnement serait fait par une firme importante, et d'autre part il pourrait être — dans la période transitoire — malaisé aux inspecteurs des impôts d'un pays déterminé d'obtenir sur une entreprise étrangère des renseignements précis à propos de son chiffre d'affaires annuel.

58. Quant à la suggestion que nous avions faite de simplifier le régime des petites entreprises en s'en tenant à une seule déclaration par an, elle a été également, à notre grande surprise, combattue par certains pays, motif pris que les petits n'avaient qu'à se plier au système normal et remplir leur devoir administratif de la même façon que les gros, argument très étrange du fait que les mêmes pays ont nettement exprimé le désir que les plus petits d'entre eux soient déchargés totalement de leurs devoirs fiscaux!

Mais sur ce dernier point, nous n'avons pas changé d'avis: nous estimons qu'il n'y a pas d'objection majeure pour ramener les obligations des petits redevables, en ce qui concerne les déclarations qu'ils doivent déposer auprès de l'administration, à une date unique, leur permettant ainsi, une fois par an, de faire appel pour les aider à un expert qualifié.

59. La définition du *très petit entrepreneur* susceptible de bénéficier d'une franchise partielle ou totale a par ailleurs été contestée, ce qui n'est pas étonnant car elle est contestable: faut-il s'en remettre au montant annuel de sa marge, c'est-à-dire à la *valeur ajoutée*, ou bien au montant de son chiffre d'affaires, ou encore au montant de l'impôt normalement exigible, ce qui revient au même que de se référer à une marge imposable?

Nous avions tout d'abord envisagé de nous fonder directement sur le chiffre d'affaires pour une grande simplicité de conception et une surveillance satisfaisante de l'assiette du prélèvement communautaire.

Mais l'on nous a fait remarquer que l'entrepreneur dont *la taille est économiquement petite* n'est pas, si l'on compare un coiffeur et un épicier, celui qui réalise un certain chiffre d'affaires: à 5 000 u.c. par an de chiffre d'affaires un coiffeur peut vivre, alors qu'un épicier ne le peut pas. Cela est peut-être discutable, mais nous avons abandonné l'idée d'un abattement pur et simple sur l'assiette imposable du fait que ce système s'avérait trop onéreux pour certains États dont les petits entrepreneurs sont une très grande majorité en nombre (par exemple 95%), les moyens et importants entrepreneurs ne représentant qu'une petite minorité bien que payant la plus grande part de l'impôt. Dans ces pays, nous avons pu le constater, la multiplication d'un abattement d'assiette — même peu important — entraînerait une perte impossible à supporter. A moins de réduire le champ d'application de l'exonération à tel point que la marche à franchir pour rejoindre l'imposition normale serait brutale et ressentie comme une incitation.

C'est pourquoi nous avons été dans l'obligation pratique de recourir:

— à un système de franchise qui ne profite qu'aux très petits redevables, en quelque sorte *aux marginaux*,

— à un système de décote de champ assez étroit mais permettant de relier harmonieusement la franchise à l'imposition normale.

Par ailleurs nous sommes persuadés, en ce qui nous concerne, qu'apprécier la taille des entreprises d'après le montant de l'impôt qu'elles devraient payer c'est prendre un critère beaucoup plus discutable encore que celui du chiffre d'affaires, car entre l'impôt dû sur les recettes et l'impôt récupérable sur les dépenses une importante entreprise peut n'avoir à payer qu'une très faible taxe et se trouver ainsi, malgré sa taille, parmi les redevables dispensés d'acquitter tout ou partie de la taxe.

C'est pourquoi en définitive nous croyons devoir nous en tenir à *l'impôt brut*, c'est-à-dire celui qui est dû sur la valeur ajoutée *avant les déductions physiques et financières*. Cette méthode nous paraît pouvoir écarter la plupart des inconvénients des deux autres, encore qu'elle ne permette pas vraiment de comparer des entreprises de semblables dimensions lorsque le taux de la taxe varie. Certes, on pourrait choisir de préférence, non pas le montant brut de la taxe mais son assiette, c'est-à-dire la valeur ajoutée, de telle façon que la comparaison puisse être faite entre deux redevables qui ne sont pas passibles du même taux. Mais dans les cas où un même redevable est passible de plusieurs taux de la taxe, ce qui n'est pas rare, ce dernier critère amènerait des complications sensibles, et nous croyons que, par mesure de simplification, il est préférable de s'en tenir au montant brut de la taxe.

60. La question s'est également posée de savoir s'il est opportun d'envisager, dans le projet de simplification, de permettre aux petites entreprises de déduire forfaitairement la taxe sur la valeur ajoutée frappant leurs frais généraux, solution adoptée par certains pays.

La justification de ce système tient dans le fait qu'il est très contraignant d'exiger de prestataires, tels que les taxis, et de vendeurs au détail, tels qu'épiciers ou marchands de journaux, une facture mentionnant la taxe sur la valeur ajoutée pour de très faibles sommes.

Mais alors on ne voit pas pourquoi le forfait de déduction ne serait pas offert aux entreprises impor-

tantes aussi bien qu'aux petites, car il s'agit d'une impossibilité pour le prestataire ou le fournisseur de l'entreprise et non pas de l'entreprise elle-même. Or admettre la généralisation de cette forfaitisation serait, bien entendu, un pas en arrière très net dans le régime général de la taxe sur la valeur ajoutée.

Voilà pourquoi nous n'en sommes pas partisans, mais nous envisagerions par contre la possibilité *pour tous les redevables*, et non pas seulement pour les petits entrepreneurs, de leur permettre de calculer eux-mêmes la taxe sur la valeur ajoutée déductible sur les factures de faibles frais, délivrées pour un prix comprenant la taxe, par des prestataires ou des vendeurs détaillants, de façon à éviter à ceux-ci de faire le nécessaire.

Ceci précisé, il nous reste peu de commentaires à faire sur la solution que nous proposons:

I — *Régime simplifié*

61. Il consiste essentiellement à permettre aux petites entreprises de ne faire qu'une déclaration annuelle et d'acquitter chaque mois un douzième de la taxe due au titre de l'année précédente, compte tenu des déductions physiques et financières *à l'exception des déductions pour investissements amortissables.*

La taxe récupérable sur les investissements serait déduite, dès la délivrance de la facture du fournisseur, sur les versements provisionnels à venir, ceci afin de faire mieux comprendre aux entrepreneurs l'intérêt de la taxe sur la valeur ajoutée qui vient en grande partie d'une économie sur les investissements.

Pour les raisons exposées dans la partie analytique de cette étude, il est prévu cependant que les petites entreprises qui le préféreraient pourraient acquitter la taxe suivant le régime de droit commun.

La limite de ce régime est donnée, pour exemple, à 100 000 u.c. Pour sa fixation définitive dans chaque État, il y aurait lieu, à notre avis, de s'en rapporter aux principes ci-dessus énoncés au n° 12: la même limite pourrait être adoptée par les six États, si la CEE entend asseoir ses ressources propres sur l'intégralité des recettes des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sinon elle devrait être fixée par chaque État en fonction de l'assiette globale présumée de la taxe sur la valeur ajoutée pour tous les redevables, selon une proportion qui serait la même pour tous les États.

II — *Franchise et décote*

62. Pour les raisons ci-dessus exposées au n° 13, nous avons choisi le système français de la *décote générale* comme le plus adaptable à la situation de chaque pays. Sa courbe est parfaitement continue quelles que soient les limites inférieures et supérieures du régime. Sa formule peut paraître un peu compliquée, mais compte tenu de notre proposition d'établir la taxe exigible au vu d'une seule déclaration annuelle du petit redevable, le calcul serait fait par l'administration sans que l'intéressé ait le souci d'en connaître.

III — *Facturation de la taxe*

63. Nous tenons pour évident (voir n° 19 ci-dessus) qu'il faut permettre aux petites entreprises de facturer la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles sont en rapport avec d'autres redevables, afin de ne pas couper le circuit de la taxe unique.

Mais la question se pose de savoir s'il est logique de permettre à ceux qui bénéficient de la franchise ou de la décote de facturer une taxe qu'ils n'ont que partiellement payée. Nous pensons qu'il faut répondre par la négative car ces entreprises, situées en principe au dernier stade des affaires, pourraient être entraînées à des pratiques frauduleuses.

Cependant rien n'empêche que ces détaillants déclarent distinctement les facturations qu'ils font à d'autres redevables de la taxe sur la valeur ajoutée afin qu'elles soient imposées entièrement et sans entrer dans le système simplifié.

IV — *Obligations des petites entreprises*

64. Il est important que ces obligations soient très simplifiées par rapport à la normale. Cependant, il est non moins important que les renseignements fournis à l'administration fiscale par la déclaration annuelle soient de nature à lui permettre un contrôle correct, a posteriori, à l'aide des monographies professionnelles.

Enfin, l'effet moralisateur de la taxe sur la valeur ajoutée implique, pour être atteint, la tenue de livres de recettes et de dépenses relativement précis, comme la justification, en amont et en aval, des facturations permettant une récupération de la taxe sur la valeur ajoutée.

Bien entendu, en ce qui concerne ces obligations administratives, les modalités peuvent en être discutées et les détails précisés.

Solution proposée pour la période d'adaptation

I — *Régime simplifié des petites entreprises*

65. Les petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'atteint pas (par exemple 100 000 u.c.) peuvent adopter, pour la déclaration et le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, le régime simplifié suivant.

Elles acquittent, chaque mois, un acompte provisionnel égal à un douzième du montant de la taxe due au titre de l'année précédente, compte non tenu de la déduction sur les investissements immobilisables.

Le montant de la taxe ayant grevé les investissements immobilisables peut être déduit du montant des acomptes provisionnels à venir.

Chaque année avant le 1er février, le total de la taxe réellement due pour l'année écoulée est déterminé par une déclaration qui tient compte, selon le droit commun, de l'impôt dû sur les recettes et sur les livraisons à soi-même et de l'impôt déductible sur les dépenses.

S'il apparaît une insuffisance de versement, le montant de celle-ci doit être réglé avant le 1er mars. S'il apparaît un excédent, celui-ci est imputé sur les acomptes provisionnels à venir, ou remboursé si le redevable a cessé son activité.

Pour la première année d'imposition, le redevable évalue les acomptes provisionnels à verser mensuellement, en accord avec l'agent compétent de l'administration.

Les petites entreprises situées dans le champ d'application du régime simplifié peuvent opter pour le régime de droit commun.

II — *Franchise et décote des petites entreprises définies ci-dessus*

66. Lorsque l'impôt annuel calculé avant déduction de la taxe grevant les immobilisations ne dépasse pas une certaine somme Iei (par exemple 200 u.c.), le redevable bénéficie de la remise totale de l'impôt normalement exigible.

Lorsque l'impôt annuel calculé avant déduction de la taxe grevant les immobilisations est compris entre Iei et Ies (par exemple 200 u.c. et 800 u.c.), le redevable bénéficie d'une remise partielle de l'impôt normalement exigible.

L'impôt restant dû est calculé par application de la formule suivante:

$$Id = Ie - \frac{Ies - Ie}{\frac{Ies - Iei}{Iei}} \text{ (par exemple } \frac{Ie - 800 \text{ u.c.} - Ie}{3}\text{)}$$

dans laquelle:

Id = impôt finalement dû après application de la décote,
Ie = impôt normalement exigible avant application de la décote,
Ies = limite supérieure de l'impôt exigible pour bénéficier de la décote,
Iei = limite inférieure de la décote (en même temps que limite supérieure de la franchise).

Les déductions sur immobilisations sont réputées avoir été exercées pour le montant de la franchise ou de la décote.

III — *Facturation de la taxe*

67. Les petites entreprises facturent la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles sont en rapport avec d'autres assujettis.

Cependant, lorsqu'il s'agit d'entreprises qui bénéficient de la franchise ou de la décote, elles doivent déclarer distinctement les affaires ainsi facturées et payer la taxe entière due à ce titre.

IV — *Obligations des petites entreprises*

68. Les obligations administratives des petites entreprises bénéficiant du régime simplifié défini ci-dessus sont les suivantes·

Tenue d'un livre des recettes aux pages numérotées sur lequel est inscrit, jour par jour, le montant de chacune des opérations en distinguant au besoin les opérations imposables à des taux différents de la taxe.

Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus ou du service rendu, ainsi que le prix de la vente ou de la prestation. Toutefois, les opérations réalisées au comptant pour des valeurs inférieures à (par exemple 10 u.c.) peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée.

Tenue d'un registre sur lequel sont inscrites pour leur montant imposable les livraisons à soi-même.

Conservation par ordre de date des doubles des factures délivrées à des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée avec mention de la taxe.

Tenue d'un livre des dépenses aux pages numérotées en distinguant celles qui ont fait l'objet d'une facturation mentionnant la taxe sur la valeur ajoutée et celles qui ont fait l'objet d'une facturation ne mentionnant pas la taxe mais donnant lieu au calcul de celle-ci par le petit entrepreneur en vue de sa récupération. Une distinction particulière doit être faite pour les investissements immobilisables.

Conservation par ordre de date des factures de dépenser donnant lieu à récupération de la taxe sur la valeur ajoutée.

Souscription d'une déclaration annuelle du modèle fourni par l'administration et sur laquelle le petit entrepreneur indique:

— le montant de ses recettes ventilées par taux de taxation,
— le montant des livraisons à soi-même imposables,
— le montant de ses achats de marchandises et de matières premières ventilées par taux de taxation,
— le montant de ses dépenses de frais généraux,
— le montant de ses dépenses d'investissements immobilisables,
— la valeur du stock à l'ouverture et à la clôture de l'exercice,
— le montant des salaires versés et l'effectif du personnel.

Proposition pour un régime définitif des petites entreprises

69. En ce qui concerne la solution *définitive* pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux petites entreprises, il faut envisager deux hypothèses:

La première suppose qu'une solution particulière est seulement nécessaire pendant une période d'adaptation des petites entreprises, jusqu'à ce que, dans l'ensemble des pays considérés, le minimum de documents comptables compatibles avec la perception de cette taxe puisse être correctement tenu. La solution définitive ne peut être alors que de *simplification*, ou, à l'extrême rigueur, comporter une décote si l'on veut moins charger, relativement, les petites entreprises que les plus importantes.

La seconde procède de l'opinion qu'une réglementation particulière sera toujours nécessaires pour les petites entreprises. C'est, par exemple, celle des Pays Bas. Ses partisans font observer qu'une franchise éliminant les plus petits des entrepreneurs qui tombent dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée est absolument nécessaire d'un point de vue d'efficacité.

Nous ne pouvons personnellement admettre cette façon de voir, car s'il était vraiment indispensable que certains des redevables de la taxe sur la valeur ajoutée soient écartés de son champ d'application, cela prouverait simplement qu'on n'aurait pas dû les y admettre. Or les instances de Bruxelles, comme d'ailleurs la majorité des pays intéressés, tiennent absolument à comprendre les très petits entrepreneurs parmi les redevables, notamment ceux qui exercent une profession libérale. Cette décision a été prise dans la crainte de ne pouvoir les *récupérer* dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée, s'ils n'étaient pas considérés a priori comme imposables.

Dès lors on ne peut prévoir que de les imposer dans le futur, serait-ce en acceptant d'alléger leur charge fiscale.

En ce qui concerne cet allégement cependant, la présente étude a souligné que la franchise était avant tout destinée à dégager l'administration fiscale de la nécessité de contrôler les très petites entreprises, et que la décote constituait surtout le lien nécessaire entre cette franchise et l'imposition normale des entreprises plus importantes.

Autrement dit, il a été établi que le motif de la franchise et de la décote n'était pas essentiellement de décharger pécuniairement les très petites et les petites entreprises, et qu'au surplus un tel souci ressortissait à des mesures sociales devant être prises par les États en dehors d'une manipulation de la taxe sur la valeur ajoutée.

C'est pourquoi en définitive le système idéal devant être appliqué aux entreprises dont la taille économique les situe en deçà d'un certain chiffre d'affaires annuel, nous paraît devoir être seulement celui d'une simplification maximale du régime de droit commun.

Autrement dit nous préconisons l'application du régime simplifié que nous avons proposé pour la période d'adaptation, exclusion faite de toute franchise et décote.

ÉTUDES

parues à ce jour dans les séries «Concurrence» et «Concurrence — Rapprochement des législations» (1)

8153 — N° 1
La réparation des conséquences dommageables d'une violation des articles 85 et 86 du traité instituant la CEE
1966, 74 p. (f, d, i, n) FF 7,—; FB 70,—

8176 — N° 2
Politique économique et problèmes de la concurrence dans la CEE et dans les pays membres de la CEE
1966, 68 p. (f, d, i, n) FF 10,—; FB 100,—

8182 — N° 3
Le problème de la concentration dans le Marché commun
1966, 26 p. (f, d, i, n) FF 5,—; FB 50,—

8183* — N° 4
Enquête sur la situation des petites et moyennes entreprises dans les pays de la CEE
1966, 108 p. (f, d, i, n) FF 18,—; FB 180,—

8217* — N° 5
Le droit des sociétés dans ses rapports avec la concentration
1967, 102 p. (f, d, i, n) FF 15,—; FB 150,—

8213* — N° 6
Projet d'un statut des sociétés anonymes européennes
1967, 132 p. (f, d, i, n) FF 30,—; FB 300,—

8234* — N° 7
Rapport sur le choix des méthodes de comparaison de la charge fiscale effective que supportent les entreprises dans les divers Etats membres de la CEE
1967, 37 p. (f, d) FF 10,—; FB 100,—

8242 — N° 8
Le pouvoir fiscal dans les Etats membres de la Communauté
1969, 76 p. (f, d) FF 10,—; FB 100,—
Cette étude termine la série «Concurrence»; une nouvelle série intitulée «Concurrence — Rapprochement des législations» lui succède.

8267 — N° 9
Effets des réglementations nationales des prix dans la Communauté économique européenne
1971, 176 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50; FB 220,—

8278* — N° 10
Contribution à l'étude des modes de représentation des intérêts des travailleurs dans le cadre des sociétés anonymes européennes
1970, 64 p. (f, d, i, n) FF 33,—; FB 300,—

---

(1) Les signes abréviatifs dk, d, e, f, i et n indiquent les langues dans lesquelles les textes ont été publiés (danois, allemand, anglais, français, italien et néerlandais).

8280 — N° 11
Les distorsions globales de la concurrence et leurs répercussions sur le Marché commun
1971, 68 p. (d, f, i, n) FF 14,—; FB 125,—

8298 — N° 12
Les recours juridictionnels contre les actes administratifs spécialement économiques dans le droit des Etats membres de la CEE
1971, 64 p. (d, f, i, n) FF 16,50; FB 150,—

8304 — N° 13
Méthodes et moyens pour établir une nouvelle classification des impôts en se basant sur les principes mis en lumière lors de l'harmonisation des systèmes fiscaux des Etats membres de la CEE
1970, 42 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8301 — N° 14
Le cautionnement dans le droit des Etats membres des Communautés européennes
1971, 116 p. (d, f, i, n, e) FF 22,50; FB 200,—

8305 — N° 15
Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes
1970, 43 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8316 — N° 16
Conséquences budgétaires, économiques et sociales de l'harmonisation des taux de la TVA dans la CEE
1970, 92 p. (f, d, i, n) FF 11,—; FB 100,—

8366 — N° 17
Les indices de concentration et leur application concrète au secteur de l'automobile dans la Communauté
1971, 91 p. (f, d, i, n) FF 16,50; FB 150,—

8337 — N° 18
Elaboration d'une méthode macroéconomique pour le calcul de la charge fiscale indirecte pesant en amont des exploitations agricoles dans chacun des six pays de la Communauté
1971, 74 p. (f, d, i, n) FF 14,—; FB 125,—

8380 — N° 19
Effets du prix et du revenu sur la consommation des boissons dans les Etats membres des Communautés
1972, 178 p. (f, d, i, n) FB 150,—

8408, 8425 t/m 8428 — N° 20
Objectifs et instruments du droit économique en vigueur dans les Etats membres des Communautés européennes
(en préparation)

8433 — N° 21
Rapport sur l'application de la taxe à la valeur ajoutée aux opérations immobilières au sein de la Communauté
(en préparation)

8434 — N° 22
Les opérations financières et bancaires et la taxe à la valeur ajoutée
(en préparation)

Bureaux de Vente

Belgique - België

Moniteur belge — Belgisch Staatsblad

Rue de Louvain 40-42 —
Leuvenseweg 40-42
1000 Bruxelles — 1000 Brussel
Tél. 12 00 26
CCP 50-80 — Postrekening 50-80

Sous-dépôt—Agentschap:

Librairie européenne —
Europese Boekhandel
Rue da la Loi 244 — Wetstraat 244
1040 Bruxelles — 1040 Brussel

Danmark

J. H. Schultz — Boghandel

Møntergade 19
DK 1116 København K
Tel. 14 11 95

Deutschland (BR)

Verlag Bundesanzeiger

5 Köln 1 — Postfach 108 006
Tel. (0221) 21 03 48
(Fernschreiber: Anzeiger Bonn
08 882 595)
Postcheckkonto 834 00 Köln

France

Service de vente en France des publications des Communautés européennes

Journal officiel

26, rue Desaix
75 732 Paris - Cedex 15
Tél. (1) 306 51 00 — CCP Paris
23-96

Ireland

Stationery Office — The Controller

Beggar's Bush
Dublin 4
Tel. 6 54 01

Italia

Libreria dello Stato

Piazza G. Verdi 10
00198 Roma — Tel. (6) 85 08
CCP 1/2640

Agenzie:

00187 Roma - Via del Tritone 61/A e 61/B
00187 Roma - Via XX Settembre (Palazzo Ministero delle finanze)
20121 Milano - Galleria Vittorio Emanuele 3
80121 Napoli - Via Chiaia 5
50129 Firenze - Via Cavour 46/R
16121 Genova - Via XII Ottobre 172
40125 Bologna - Strada Maggiore 23/A

Grand-Duché de Luxembourg

Office des publications officielles des Communautés européennes

Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90

Compte courant bancaire:
BIL 8-109/6003/300

Nederland

Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf

Christoffel Plantijnstraat, 's-Gravenhage
Tel. (070) 81 45 11
Postgiro 42 53 00

United Kingdom

Stationery Office

P.O. Box 569
London S.E. 1
Tel. 01-928 6977, ext. 365

United States of America

European Community Information Service

2100 M Street, N.W.
Suite 707
Washington, D.C. 20 037
Tel. 296 51 31

Suisse

Librairie Payot

6, rue Grenus
1211 Genève
CCP 12-236 Genève

Sverige

Librairie C. E. Fritze

2, Fredsgatan
Stockholm 16
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

España

Librería Mundi-Prensa

Castello 37
Madrid 1
Tel. 275 51 31

Autres pays

Office des publications officielles de Communautés européennes

Boîte postale 1003 — Luxembourg
Tél. 49 00 81 — CCP 191-90
Compte courant bancaire:
BIL 8-109/6003/300

8435

BF 125,–

OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Boîte postale 1003 - Luxembourg 6390