

COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

COM(92) 591 final

Bruxelles, le 22 décembre 1992

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

présenté conformément à l'article 2
de la décision du Conseil 89/488/CEE du 28 juillet 1989
(Application d'une mesure dérogatoire à l'article 17
paragraphe 2 de la sixième directive 77/388/CEE
en matière d'harmonisation des législations
des Etats membres relatives aux taxes
sur le chiffre d'affaires)

Proposition de DECISION DU CONSEIL

autorisant la France à proroger l'application
d'une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 2
de la sixième directive 77/388/CEE
en matière d'harmonisation des législations des Etats membres
relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires

(présentés par la Commission)

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL

présenté conformément à l'article 2
de la décision du Conseil 89/488/CEE du 28 juillet 1989
(Application d'une mesure dérogatoire à l'article 17
paragraphe 2 de la sixième directive 77/388/CEE
en matière d'harmonisation des législations
des Etats membres relatives aux taxes
sur le chiffre d'affaires)

I. INTRODUCTION

1 bis

Par décision du Conseil des Communautés européennes n° 89/488/CEE du 28 juillet 1989⁽¹⁾ et sur le fondement de l'article 27 de la sixième directive TVA actuellement en vigueur, la République française a été autorisée à déroger aux dispositions de l'article 17 paragraphe 2 de la sixième directive TVA.

Cette dérogation consiste à exclure totalement du droit à déduction la TVA dont sont grevées les dépenses relatives à des biens et services qui font l'objet d'une utilisation privative excédant 90% de leur utilisation totale.

La décision du Conseil susvisée autorise la mise en oeuvre de cette dérogation jusqu'au 31 décembre 1992. Son article 2 prévoit que la Commission présente au Conseil, avant la date d'expiration de la dérogation, un rapport sur l'application de ladite dérogation, assorti le cas échéant d'une proposition de décision au Conseil proposant sa prorogation.

Le présent rapport a pour objet de rendre compte de l'application de cette dérogation et d'instruire la demande de prorogation qui a été introduite par la République française par lettre enregistrée au Secrétariat général de la Commission le 22 octobre 1992.

II. APPLICATION DE LA DEROGATION

1. Historique de la dérogation

Le 3 février 1989, l'arrêt "ALITALIA" du Conseil d'Etat français condamnait les dispositions de l'article 230-1 de l'annexe II au Code général des Impôts français, lesquelles excluaient du droit à déduction la TVA grevant les biens et services qui n'étaient pas affectés exclusivement à l'exploitation de l'entreprise de l'assujetti.

Par cet arrêt, et conformément au droit communautaire, l'affectation exclusive cessait d'être en France une des conditions du droit à déduction. Désormais, en cas d'utilisation partielle à des fins non professionnelles, la déduction de la taxe s'opère complètement mais en contrepartie, l'utilisation privée du bien ou du service est, elle, taxée sur le fondement de l'article 6 paragraphe 2 de la sixième directive.

(1) J.O. n° L 239 du 16.8.1989.

C'est dans un souci de simplification que la République française a demandé au Conseil l'autorisation de maintenir, à titre temporaire, une exclusion du droit à déduction de la taxe grevant les biens et services dont l'utilisation privée s'avère supérieure à 90% de l'utilisation totale. Une telle disposition vise à éviter d'avoir à taxer une prestation de services à soi-même, taxation qui soulèverait des difficultés puisque la base d'imposition résulterait d'une évaluation de la valeur de la prestation de services à soi-même résultant de l'utilisation privée du bien.

2. Entrée en vigueur en France

Les articles 1^{er}, 3 et 5 du décret n° 89-885 du 14 décembre 1989, publié au Journal officiel de la République française du 15 décembre 1989 (p. 15578) transposent en droit interne la décision du Conseil. Ce décret est entré en vigueur à Paris le 17 décembre 1989 et en province en principe le 18 décembre 1989. Il a donné naissance notamment à l'article 230-1 nouveau du Code général des Impôts et a été commenté par une instruction administrative du 21 février 1990, publiée au Bulletin officiel des Impôts sous la cote 3 D-3-90, reprise dans la Documentation administrative sous la référence 3-D-1512 (mise à jour du 1.5.1990).

3. Appréciation quantitative de l'utilisation privative (seuil de 90%)

Elle s'opère par prise en considération des éléments suivants :

- nature du bien ou du service
- fonction du bien ou du service
- utilisation possible du bien ou du service dans l'entreprise considérée
- partage des temps d'utilisation du bien ou du service considéré dans l'année civile ou par fraction d'année civile lorsque l'utilisation totale possible ne peut en tout état de cause qu'être saisonnière (ex. : bateau de plaisance).

4. Mise en oeuvre pratique de la dérogation par la France

Il apparaît que la dérogation dont il est ici question trouve à s'appliquer dans les situations suivantes :

- Achats de biens et services par une entreprise pour être immédiatement mis à la disposition ou utilisés à titre principal par le chef d'entreprise, les dirigeants, le personnel ou un tiers. Dans ce cas, l'exclusion du droit à déduction joue tout de suite.

Exemple :

- achat ou prise en crédit-bail d'un magnétoscope à usage du dirigeant et utilisé exceptionnellement à des fins de formation professionnelle interne;
 - bateau de plaisance utilisé essentiellement à titre privé mais loué une semaine par an.
- Achats de biens et services normalement affectés aux besoins de l'entreprise mais qui en fait, à l'issue de leur première année d'utilisation s'avèrent avoir été affectés à un usage privé pour plus de 90% de leur utilisation totale. Auquel cas, à l'issue de cette première année d'utilisation, l'entreprise devra procéder à une régularisation de la TVA initialement déduite. Régularisation qui prendra la forme d'un reversement de l'intégralité de la taxe déduite.

Lorsque les faits dont il est question ci-dessus sont constatés au cours de la période de régularisation prévue par l'article 20 paragraphe 2 de la sixième directive, le reversement de taxe s'effectue en fonction des années écoulées par la période de régularisation : il est donc égal au montant de la déduction antérieure diminué d'un cinquième (biens meubles) ou d'un dixième (biens immeubles) par année écoulée.

5. Cas particulier des collectivités locales (non assujettis institutionnels au sens de l'article 4 paragraphe 5 de la sixième directive)

Au cas présent, l'utilisation de biens et services pour les besoins de l'exercice d'une activité située hors du champ d'application de la TVA est considérée par la France comme correspondant à une utilisation privative.

Exemple :

- ordinateur utilisé concurremment par une commune pour la gestion d'un secteur imposable et pour ses services non imposables de l'état civil et de l'aide sociale.

En outre, l'administration française a spécifié à ses services qu'en tout état de cause, et dans un souci de simplification, il n'y a pas lieu de remettre en cause la situation des collectivités locales qui considèrent, lorsqu'un bien d'investissement est utilisé à la fois pour la réalisation d'opérations hors champ et pour celle d'opérations dans le champ, que l'utilisation pour la première catégorie d'opérations excède 90% de leur utilisation totale même si ce n'est pas réellement le cas.

6. Point de vue de l'administration française sur la mise en oeuvre de la dérogation

Elle considère que l'octroi de cette dérogation a simplifié la gestion de l'impôt, tant pour elle-même que pour les entreprises concernées. En outre et à sa connaissance, aucun contentieux sur la mise en oeuvre de cette dérogation ne semble l'avoir opposé aux entreprises. Mise en oeuvre, qui de toute façon n'est intervenue jusqu'à une période récente que rarement et dans des cas marginaux, non répertoriés statistiquement.

III. DEMANDE DE PROROGATION DE L'AUTORISATION

A cet égard, la France fait observer que la dérogation ici en question pourrait trouver à s'appliquer plus souvent dans l'avenir, compte tenu du fait qu'un certain nombre de professions libérales - avocats, avoués, traducteurs, interprètes de langues étrangères, sportifs, auteurs et artistes - réalisent depuis 1991 des opérations taxées, et non plus exonérées.

Or, il est courant que ces opérateurs, du fait de la nature libérale de leur profession, utilisent les biens de l'entreprise dans le cadre de leur vie privée, soit qu'il s'agisse d'appartement à usage mixte, soit qu'il s'agisse d'ordinateur, voire de matériels photographique ou haute-fidélité dans le cas d'un artiste. Une telle utilisation privée, si la dérogation n'existait pas, exigerait une surveillance fiscale de ces matériels tout au long de leur durée de service, et en tout état de cause, la taxation de la prestation à soi-même résultant de cette utilisation privée. Prestation dont la base d'imposition ne serait pas évidente à calculer et à faire accepter par le redevable, l'article 11-A paragraphe 1-c) de la sixième directive disposant dans ce cas que la base d'imposition est constituée par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation à soi-même correspondant à l'usage privé du bien de l'entreprise (exemple dans le cas d'une voiture : achat, essence, réparation, entretien, etc...).

IV. AVIS DES SERVICES DE LA COMMISSION

1. Quant à l'opportunité d'une prorogation de la dérogation

La dérogation ici en cause visant à éviter qu'il y ait "consommation sans taxe", les services de la Commission considère qu'elle se justifie.

Mais ils ont également conscience du fait que la taxation de l'utilisation à des fins privées du bien ou du service est, du point de vue financier (en termes d'avantage de trésorerie), plus favorable au redevable que celle de l'exclusion d'emblée du droit à déduction. Toutefois, lorsque l'utilisation privée excède 90% de l'utilisation totale, l'avantage de trésorerie devient injustifié, compte tenu du fait que l'entreprise pour sa part n'utilise pratiquement pas le bien ou le service en question.

2. Quant au terme de la dérogation

Les services de la Commission sont d'avis qu'il convient de fixer un terme certain à cette dérogation afin qu'à ce terme un bilan puisse être dressé, à la lumière notamment de l'état d'avancement des travaux communautaires concernant la proposition de douzième directive TVA et de l'application qui en a été faite. La dérogation pourrait donc, compte tenu des observations qui suivent, être prorogée à titre temporaire jusqu'à l'adoption de la douzième directive TVA si celle-ci intervient avant le 31 décembre 1996. Si tel n'était pas le cas, la dérogation en tout état de cause cesserait le 31 décembre 1996.

3. Sur l'application de la dérogation par la France

1.1. L'application de la dérogation aux collectivités locales suscite, de la part des services de la Commission, les observations et interrogations suivantes :

La France a été autorisée à exclure du droit à déduction de la TVA dont elles sont grevées, les seules "dépenses relatives à des biens et services lorsque le pourcentage de l'utilisation privée de ces biens et services est supérieur à 90% de leur utilisation totale".

Or, les services de la Commission considèrent que l'utilisation partielle d'un bien par une collectivité locale pour les besoins d'un secteur d'activité situé hors du champ d'application de la taxe sur le fondement de l'article 4 paragraphe 5 de la sixième directive ne saurait être considérée comme donnant lieu à une utilisation privée au sens de l'article 6 paragraphe 2 de la sixième directive. Dans ce cas, il n'y a pas non plus utilisation à des fins étrangères à la collectivité locale puisque l'objet même de la collectivité locale est de réaliser des opérations relevant de la puissance publique.

En fait, il convient de considérer que la collectivité locale utilise les biens en question pour partie pour les besoins d'"un secteur non imposé".

Les services de la Commission observent qu'en droit strict la sixième directive n'ouvre qu'une faculté de taxation pour la seule "affectation d'un bien par un

assujetti à un secteur d'activité non imposé", en l'occurrence lorsqu'il y a livraison à soi-même de biens. En cas d'utilisation pour les besoins d'un secteur non imposé, la sixième directive ne prévoit, ni à titre facultatif, ni titre obligatoire, de disposition "parallèle" à celle de l'article 5-7-b) et permettant d'appréhender une prestation à soi-même de services.

Mais dans un tel cas, il est indéniable que les collectivités locales doivent être traitées comme des assujettis à part entière et que lorsqu'elles utilisent des biens ou des services pour partie pour les besoins d'un secteur non imposé, il convient de taxer cette utilisation lorsque précédemment les biens et services en question ont ouvert droit à déduction. Pour ce faire, il conviendrait que les Etats membres acceptent d'assimiler ce type d'utilisation à une utilisation à des fins étrangères à l'entreprise au sens de l'article 6.2 de la sixième directive. Assimilation qui pourrait être décidée par le Comité de la TVA.

Les services de la Commission proposent donc d'aménager le dispositif juridique de la dérogation accordée à la France afin qu'il soit dûment établi qu'elle couvre aussi le type d'utilisation dont il est ici question : la France serait ainsi autorisée à "exclure du droit à déduction de la TVA dont elles sont grevées, les dépenses relatives à des biens et services lorsque le pourcentage de l'utilisation pour les besoins d'un secteur d'activité non imposé est supérieur à 90% de leur utilisation totale".

- 1.2. Plus généralement, les services de la Commission relèvent que la France fait une application large de la dérogation qui lui a été accordée en ce sens qu'elle la met en oeuvre dès lors que l'utilisation à des fins non professionnelles excède 90% de l'utilisation totale. Or, l'article premier de la décision du Conseil instituant la dérogation vise le seul cas où l'utilisation privée excède 90% de l'utilisation totale. Ne sont donc pas expressément visées par la dérogation les utilisations autres que celles concernant les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel. Entre autres, ne sont pas visés les cas d'utilisation privée par un tiers à l'entreprise.

Les services de la Commission, soucieux du respect de la neutralité de la TVA et considérant qu'il convient d'éviter toute consommation sans taxe, proposent à cet effet d'améliorer le dispositif juridique de la dérogation en rétablissant un parallèle avec l'article 6 paragraphe 2 de la sixième directive qui, à défaut de dérogation, devrait être mis en oeuvre dans tous ses éléments. Ainsi la dérogation pourrait-elle jouer dans tous les cas où il y a en tout état de cause utilisation à des fins étrangères à l'entreprise.

Proposition de

DECISION DU CONSEIL

autorisant la France à proroger l'application
d'une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 2
de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation
des législations des Etats membres relatives aux taxes sur
le chiffre d'affaires

EXPOSE DES MOTIFS

8

1. Par lettre enregistrée au secrétariat général de la Commission le 22 octobre 1992, le gouvernement de la République française a introduit une demande de prorogation de la dérogation qui lui a été précédemment accordée pour une durée limitée par décision du Conseil des Communautés européennes n° 89/488/CEE du 28 juillet 1989¹. Décision qui a été prise sur le fondement de l'article 27 de la sixième directive TVA du Conseil² afin d'éviter la fraude et les évasion fiscales.

Cette dérogation à l'article 17 paragraphe 2 de la sixième directive TVA² consiste à exclure totalement du droit à déduction la TVA dont sont grevées les dépenses relatives à des biens et services qui font l'objet d'une utilisation privative pour plus de 90% de leur utilisation totale.

2. La décision sus-visée du Conseil autorise la mise en oeuvre de cette dérogation jusqu'au 31 décembre 1992. Son article 2 prévoit que la Commission présente au Conseil, avant la date d'expiration de la dérogation, un rapport sur l'application de la dite dérogation, assorti, le cas échéant, d'une proposition de décision du Conseil visant à autoriser sa prorogation.
3. A l'appui de sa demande de prorogation, le gouvernement de la République française fait valoir que la dérogation ici en cause trouvera vraisemblablement à s'appliquer plus souvent dans l'avenir, compte tenu du fait qu'un certain nombre de professions libérales: avocats, avoués, traducteurs, interprètes de langues étrangères, sportifs, auteurs et artistes réalisent depuis 1991, sur le fondement de la 18^{ème} directive TVA³ des opérations taxées et non plus exonérées - or, ces opérateurs, du fait de la nature libérale de leur profession, utilisent les biens de l'entreprise dans le cadre de leur vie privée. Une telle utilisation privée, si la dérogation n'existait pas, exigerait une surveillance fiscale de ces biens tout au long de leur durée de service et, en tout état de cause, la taxation de la prestation à soi-même résultant de cette utilisation privée. Prestation dont la

¹ JO CEE n° L 239 du 16 août 1989

² JO CEE n° L 145 du 13 juin 1977

³ JO CEE n° L 226 du 3 août 1989

base d'imposition ne serait pas évidente à calculer et à faire accepter par le redevable. Dans une telle situation, il paraît opportun de refuser tout droit à déduction plutôt que de taxer une prestation de service à soi-même, notamment pour prévenir les fraudes et évasions si faciles alors.

Toutefois, le rapport fait par la Commission sur l'application de la dérogation sur la période 1990 - 1992 a montré qu'il convenait d'aménager le dispositif juridique de la dérogation afin qu'il soit avéré qu'elle couvre les collectivités locales et tous les types possibles d'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise. La proposition de décision élaborée par la Commission fixe également un terme certain à la prorogation de la dérogation afin qu'en nouveau bilan de son application puisse être effectué dans quatre ans.

4. La Commission a informé les autres Etats membres par lettre en date du 20 novembre 1992 de la demande française de prorogation.

10

Proposition de
DECISION DU CONSEIL

**autorisant la France à proroger l'application
d'une mesure dérogatoire à l'article 17 paragraphe 2
de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation
des législations des Etats membres relatives aux taxes
sur le chiffre d'affaires**

LE CONSEIL DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

vu le traité instituant la Communauté économique européenne;

vu la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme¹, modifiée en dernier lieu par la directive du Conseil du 16 décembre 1991 en vue de l'abolition des frontières fiscales².

Vu la proposition de la Commission, faisant suite à son rapport sur l'application par la France de la décision du Conseil n° 89/488/CEE du 28 juillet 1989,

considérant qu'aux termes de l'article 27 paragraphe 1 de la directive 77/388/CEE, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission peut autoriser tout Etat membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à cette directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales;

¹ JO CEE n° L 145 du 13 juin 1977, p. 1

² JO CEE n° L 376 du 31 décembre 1991, p. 1

considérant que la France, par lettre enregistrée au Secrétariat Général de la Commission le 22 octobre 1992 a sollicité l'autorisation de proroger l'application de la dérogation qui lui a été précédemment accordée pour une durée limitée par décision du Conseil des Communautés européennes n° 89/488/CEE du 28 juillet 1989³ sur le fondement de l'article 27 de la directive 77/388/CEE;

considérant que la dite mesure consiste à exclure totalement du droit à déduction la TVA dont sont grevées les dépenses relatives à des biens et services qui sont l'objet d'une utilisation privée supérieure à 90% de leur utilisation totale afin de ne pas avoir à taxer une prestation de services à soi-même dont la taxe d'imposition est particulièrement malaisée à établir dans ces circonstances;

considérant qu'en outre la dite mesure permet d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales et qu'en tout état de cause elle lutte contre certaines formes de consommation sans taxe tout en simplifiant le traitement TVA de certaines opérations;

considérant que la dite mesure constitue une dérogation à l'article 17 paragraphe 2 de la sixième directive en vertu duquel l'assujetti est autorisé à déduire la taxe qui grève les biens et services qu'il utilise pour les besoins de ses opérations taxées;

considérant que la dite mesure constitue également, comme l'a montré le rapport de la Commission relatif à son application sur la période 1990-1992, une dérogation à l'article 6 paragraphe 2 de la sixième directive en vertu duquel est obligatoirement assimilé à une prestation de services effectuée à titre onéreux l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou, pour ceux de son personnel, ou plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

considérant que la demande de prorogation de la dite mesure peut être acceptée moyennant certaines conditions et aménagements de son dispositif juridique conformément aux observations faites par la Commission au titre de son application sur la période 1990-1992;

³ JO CEE n° L 239 du 16 août 1989

considérant que la prorogation de la dite mesure ne peut être admise sans nouvelle autorisation du Conseil sur la base d'une proposition de la Commission au-delà du 31 décembre 1996, date avant laquelle la Commission présentera un rapport au Conseil sur son application;

considérant que la prorogation temporaire de la dite mesure dérogatoire n'influence pas, à priori, le montant de la taxe due au stade de la consommation finale compte tenu des dispositions de l'article 11-A paragraphe 1b) de la directive 77/388/CEE lesquelles définissent la base d'imposition des prestations de services à soi-même relevant de l'article 6 paragraphe 2 de la directive sus-visée;

considérant également qu'elle n'aura pas, à priori, d'incidence négative sur les ressources propres des Communautés européennes provenant de la taxe sur la valeur ajoutée;

considérant que les autres Etats membres ont été informés en date du 20 novembre 1992 de la demande de prorogation de la dite mesure dérogatoire introduite par le gouvernement de la République française;

A ARRETE LA PRESENTE DECISION:

Article premier

par dérogation aux dispositions de l'article 6 paragraphe 2 et de l'article 17 paragraphe 2 de la sixième directive TVA du Conseil 77/388/CEE modifiée en dernier lieu par la directive 91/680/CEE, la République française est autorisée, jusqu'au 31 décembre 1996, à exclure du droit à déduction à la taxe sur la valeur ajoutée dont elles sont grevées, les dépenses relatives à des biens et des services lorsque le pourcentage de leur utilisation pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou plus généralement à des fins étrangères à son entreprise est supérieur à 90% de leur utilisation totale. De même, jusqu'au 31 décembre 1996, la République française est autorisée à exclure du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée dont elles sont grevées, les dépenses relatives à des biens et services lorsque le pourcentage de leur utilisation pour les besoins d'un secteur d'activité non imposé est supérieur à 90% de leur utilisation totale.

Article 2

73

Au vu d'un rapport sur l'application des autorisations visées à l'article premier, accompagné le cas échéant d'une proposition de décision, le Conseil, statuant sur base de cette proposition, détermine, avant le 31 décembre 1996, si les dites autorisations seront prorogées.

Article 3

La République française est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le

Par le Conseil,
Le Président

14

ISSN 0254-1491

COM(92) 591 final

DOCUMENTS

FR

09

N° de catalogue : CB-CO-92-618-FR-C

ISBN 92-77-51313-6

Office des publications officielles des Communautés européennes
L-2985 Luxembourg