LE PASSAGE À L'EURO ET L'HARMONISATION FISCALE EN MATIÈRE DE TVA*

Isabel Vega Mocoroa
Profesora Titular De Economia Politica y Hacienda Publica.

Université De Valladolid, Espagne

* Cet article reprend le travail présenté (sous le même titre) en séance plénière le 26 mai 2003 au Congrès de l'Association Internationale des Economistes de Langue Française sur le thème «Monnaie, Convergence et Croissance» qui a eu lieu à ATHENES du 26-28 mai 2003

Resumé

Le 1er janvier 1999, l'euro a remplacé l'écu. Les références faites à l'écu dans la législation communautaire ont donc été considérées comme étant des références à l'euro. Néanmoins, la simple application des règlements de conversion à l'euro a provoqué certains problèmes en matière fiscale et, en particulier, ceux relatifs aux seuils d'imposition TVA des acquisitions intra-communautaires et des ventes à distance, dont les montants sont fixés à la contre-valeur exprimée en monnaie nationale des montants fixés en écus à une date historique; il faut garder à l'esprit que la conversion monétaire en euros a dû se faire en respectant les dispositions communautaires en matière des seuils TVA. Actuellement, la situation des seuils TVA après le passage à l'euro se révèle inachevée car il y a encore des pays de la zone euro ("in") qui ne se trouvent pas en conformité avec les seuils TVA prévus dans la Directive. Il en va de même pour certains pays "out"[1], en attendant la discussion et l'approbation ultérieure du texte de la refonte TVA. Le passage à l'euro à eu un effet de désharmonisation inattendu auquel il a fallu chercher une solution et une nouvelle façon de résoudre ce problème tel que l'on explique dans l'article.

Key words
Passage à l'euro, harmonisation fiscale, Taxe sur la Valeur Ajoutée -TVA-; pays «in», pays»out»,seuils d'imposition TVA, seuils des acquisitions intra-communautaires; seuils des ventes à distance; refonte TVA; écu.; Sixième Directive TVA.

JEL
F02, E30, E50, E58

1. Pays «out» sont les Etats membres de la UE qui ne font pas partie de la monnaie unique

1. Présentation

La monnaie unique est un approfondissement du marché unique, mais elle s'accompagne, de façon inéluctable, d'une redéfinition des politiques macroéconomiques et de pertes d'autonomie nationale. Néanmoins, le passage à la monnaie unique, l'euro, a eu aussi un impact sur certaines politiques communautaires (budgétaire et agricole, par exemple) ainsi que sur le droit communautaire et le droit national des Etats membres.

Le 1er janvier 1999, l'euro a remplacé l'écu. Les références faites à l'écu dans la législation communautaire ont donc été considérées comme étant des références à l'euro. Néanmoins, la simple application des règlements de conversion à l'euro a provoqué certains problèmes, notamment en matière fiscale. L'introduction de la monnaie unique «euro» n'a pas eu d'effets directs sur la politique fiscale pour les pays "in[2]" comme cela a été le cas pour la politique monétaire, mais l'adaptation de la législation fiscale communautaire et des instruments juridiques nationaux à la monnaie unique ont soulevé certains problèmes non attendus en ce qui concerne la fiscalité indirecte.

Dans cette article nous allons étudier les problèmes soulevés en matière de seuils de la taxe sur la valeur ajoutée -TVA- et, en particulier, ceux relatifs aux seuils d'imposition des acquisitions intra-communautaires et aux ventes à distance, dont les montants sont fixés à la contre-valeur exprimée en monnaie nationale des montants fixés en écus à la date du 16 décembre 1991. Il faut garder à l'esprit que la conversion monétaire en euros a dû se faire en respectant les dispositions communautaires en matière des seuils TVA.

2. Pays «in» sont les Etats membres de la zone euro.

2. Contexte

Les dispositions sur le statut juridique de l'euro[3] ainsi que la communication de la Commission sur l'impact du passage à l'euro sur les politiques, les institutions et le droit communautaires[4] rédigée sur la base des orientations générales définies par le Groupe inter-services pour l'ensemble de la législation communautaire, impliquent que le droit communautaire dérivé soit l'objet d'une étude détaillée dans certains domaines, comme celui de la fiscalité indirecte.

Comme nous l'avons mentionné précédemment, l'euro a remplacé l'écu le 1er janvier 1999. Par conséquent, toute référence faite à l'écu, au sens de l'article 118 TCE (ex art 109 G du traité) et, tel que défini par le règlement (CE) n° 3320/94, figurant dans un instrument juridique est remplacée par une référence à l'euro, au taux de un euro pour un écu. La monnaie des Etats membres participant à l'union monétaire -Pays «ins»- est donc devenue l'euro, remplaçant ainsi la monnaie de chaque Etat membre participant au taux de conversion[5]. L'introduction de l'euro a également entraîné une modification du contenu des législations nationales des Pays "ins"dans la mesure où les chiffres et les barèmes qui étaient exprimés en monnaie nationale ont dû être convertis en euros. Néanmoins, le remplacement par l'euro de la monnaie de chaque Etat

3. Règlement (CE) N°1103/97 du Conseil du 17 juin 1997-J.O L162 du 19/6/97, fixant certaines dispositions relatives à l'introduction de l'euro. Le règlement N° 975/98 du Conseil du 3 mai 1998 concernant l'introduction de l'euro JO L N° 139 du 11/5/1998, le règlement CE N° 2866/98 du 31 décembre 1998, JO L 359 du 31/12/1998 concernant les taux de conversion entre l'euro et les monnaies des Etats membres adoptant l'euro et le règlement CE N° 1478/2000 du 9 juin 2000, JO L 167 du 7/7/2000 modifiant le règlement CE N° 2866/98 concernant les taux de conversion entre l'euro et les monnaies des Etats membres adoptant l'euro..
4. COM (97) 560 final, Bruxelles 5/11/1997
5. Article 1 et 3 du règlement 975/98 du Conseil du 3 mai 1998 concernant l'introduction de l'euro.

membre participant n'a pas eu en soi pour effet de modifier le libellé des instruments juridiques existant à la date de remplacement[6]. Pendant la période transitoire qui a commencé le 1er janvier 1999 et qui a pris fin le 31 décembre 2001 et, en vertu du principe "ni obligation, ni interdiction", les divers montants exprimés en unités monétaires nationales ont pu être conservés. Le principe de continuité législative a été respecté en matière fiscale, même si la Commission, dans sa communication intitulée "l'impact du passage à l'euro sur les politiques les institutions et le droit communautaire", recommandait vivement d'examiner si, dans certains cas, une mesure législative complémentaire serait nécessaire au cours de la période transitoire pour assurer le 1er janvier 2002 le passage à l'euro. Ce fut le cas de l'article 28 quarterdeceis de la directive 77/388/CEE pour lequel les pays participant à la monnaie unique ont repris les montants en euros de la directive[7].

3. Le cadre juridique du passage à l'euro.

Le cadre juridique de la transition vers l'euro a été défini par les règlements sur le statut juridique de l'euro[8]. Ces règlements assuraient une transition sans heurts, fondée sur le principe de la continuité juridique. Outre certaines dispositions d'ordre pratique (par exemple les règles de conversion et d'arrondi), ces règlements contiennent également les règles monétaires fondamentales qui devront être mises en œuvre par les Etats membres participants.

---

6. Selon le principe de la continuité de la législation (règlement CE 1103/97) les instruments juridiques ne seront pas affectés par l'introduction de l'euro, si ce n'est que les unités monétaires existantes sont remplacées par l'euro; une modification qui enfreindrait le principe même de continuité ne sera pas acceptable.
7. A ce propos "la TVA et le passage à l'euro» a été traité par le Comité de la TVA en juin 2001.
8. Voir note 2.

En ce qui concerne le remplacement des références aux monnaies nationales dans les instruments juridiques (lois, contrats etc) il était prévu que:

- à la date du 1er janvier 1999, toute référence à l'ecu deviendrait une référence à l'euro, après conversion au taux de 1 pour 1
- à partir du 1er janvier 2002, les références faites aux unités monétaires nationales ont été considérées comme des références à l'unité euro, après application des taux de conversion.

Les règlements sur l'euro ont aussi des conséquences sur le droit qui peuvent se résumer dans les suivants principes juridiques:

- le principe de continuité de la législation selon lequel les instruments juridiques ne seront pas affectés par l'introduction de l'euro, si ce n'est que les unités monétaires existantes seront remplacées par l'euro, sauf si le législateur décide de procéder autrement
- le principe "ni obligation, ni interdiction" selon lequel les opérateurs ont la possibilité de gérer aussi librement que possible le calendrier de leur transition, tout en garantissant que ceux qui souhaitent effectuer cette transition tout à la fin de la période transitoire puissent le faire et continuer à utiliser jusque-là leur monnaie nationale.

Même si les Etats membres ne pouvaient pas adopter aucune mesure législative imposant l'utilisation de l'euro si ce n'est pas une procédure coordonnée, et exécutée selon un calendrier commun, il y a certaines dérogations dans les règlements[9].

9. Règlement 2778/98 du 17-12-98.

4. Le passage à l'euro et l'adaptation du droit communautaire.

En ce qui concerne le remplacement des références monétaires dans les différents instruments juridiques communautaires, les règlements cités préalablement prévoient qu'à la date du 1er janvier 1999, toute référence à l'écu deviendra une référence à l'euro, après conversion au taux de 1 écu pour 1 euro.

Sur le plan technique, l'adaptation est relativement simple; le problème devient plus complexe si le montant exprimé en écus et figurant dans une disposition communautaire, est assorti d'une clause concernant la conversion dans les monnaies nationales respectives.

On a constaté que les références à l'écu prévues par la législation communautaire sont de deux types.

a) Références monétaires qui ne prévoient pas de règle spécifique de conversion en monnaies nationales des montants libellés en écus; il s'agit donc de références simples. Ces références restent applicables aussi bien aux pays "in" qu'aux pays «out».

b) Références à des montants en écus contenus dans le droit communautaire et qui sont accompagnées d'indications concernant la conversion en monnaies nationales des montants exprimés en écus. En général, elles présentent un ou plusieurs des éléments suivants:
   - Dispositions relatives aux taux de change à appliquer pour le passage de l'écu aux monnaies nationales. (clause de date fixe).
   - Dispositions relatives prévoyant une révision périodique des taux de change à appliquer en vue de tenir compte des fluctuations des taux. (clause de révision).
   - Possibilités limitées d'arrondi qui doivent permettre d'arriver a des montants praticables en monnaies nationales (clause d'arrondi).

Dans le cas des pays participant à la monnaie unique il fallait veiller à ce que les écarts entre des références monétaires en droit communautaire et des références en droit national ne conduisent pas à une «désharmonisation» nuisible à l'image extérieure du marché unique. Dans la législation relative à la fiscalité indirecte on trouve de nombreuses références de cette nature (type b), ce qui a fait l'objet d'une étude détaillée préalablement au traitement des principaux problèmes de l'introduction de l'euro en matière des seuils de la TVA.

Il faut aussi veiller à ce que les nombreuses références aux monnaies nationales que contient le droit communautaire ne deviennent pas obsolètes du fait que plusieurs Etats membres auront leur monnaie en commun, et qu'elles se rapportent à l'euro. En revanche, ces références resteront entièrement valables pour les pays "out".

5. Les références monetaires et leur adaptation aux instruments juridiques nationaux

A partir du 1er janvier 2002 au plus tard, pour les Etats membres participant à la monnaie unique, les références faites à l'écu sont devenues des références à l'euro. Il en est allé de même pour les références aux unités monétaires nationales après application des taux de conversion. Selon le principe de "ni obligation, ni interdiction" d'usage de l'euro pendant la période transitoire établie par le règlement euro, le montant fixé en monnaie nationale, s'applique jusqu'à la fin de cette période, c'est-à-dire le 1er janvier 2002. Selon les règlements CE N° 2866/98 du 31 décembre 1998 et 1478/2000 du 19 juin 2000, les taux de conversion sont irrévocablement fixés entre l'euro et les monnaies des Etats membres adoptant l'euro et sont les suivants:

1 euro	40,3399	Francs belges
«	1,95583	Marks allemands
«	166,386	Pesetas espagnoles
«	6,55957	Francs français
«	0,787564	Livres irlandaises
«	1936,27	Lires italiennes
«	40,3399	Francs luxembourgeois
«	2,20371	Florins néerlandais
«	13,7603	Schillings autrichiens
«	200,482	Escudos portugais
«	5,94573	Marks finlandais
«	340,750	Drachmes grecques

En ce qui concerne les Etats ne participant pas à la monnaie unique, les références faites à l'écu sont devenues des références à l'euro, et dans le cas de transposition du droit communautaire en droit national les euros ont été convertis en monnaie nationale là où il y a clause de conversion. La législation nationale en monnaie nationale reste en vigueur.

6. Conséquences de l'introduction de l'euro dans la législation fiscale

L'application systématique des règlements et orientations cités ci-dessus garantit la cohésion globale de la législation communautaire. Néanmoins, certains domaines de la politique communautaire méritent un examen plus détaillé et, le cas échéant, des mesures spécifiques complémentaires. C'est le cas de la fiscalité indirecte. De plus, un grand nombre de textes communautaires dans ce domaine requièrent l'intervention des Etats membres pour leur mise en œuvre (p. ex. la transposition d'une directive dans le droit national). Ces textes devront faire l'objet d'un suivi régulier de la part des Etats membres afin d'assurer leur conformité à tout instant

La première conséquence pour la législation communautaire est le remplacement de l'ecu par l'euro au premier janvier 1999. Au niveau technique, l'adaptation de la législation fiscale au passage à l'euro n'est pas compliquée. Le problème devient plus complexe si le chiffre commun, exprimé en ecus et figurant dans une norme fiscale communautaire, est accompagné d'une clause concernant la conversion dans les monnaies nationales respectives.

Voici une liste des dispositions dans le domaine fiscale et douanier qui ont fait l'objet d'une étude détaillée suite à la clause de conversion des montants de référence:

- La sixième directive TVA, Directive 77/388/CEE telle que modifiée par Directives postérieures..
- La Directive 69/169/CEE telle que modifiée par la Directive 94/4/CEE
- La Directive 78/1035/CEE telle que modifiée par Directives postérieures.
- La Directive 79/1072/CEE
- Les Directives 92/80/CEE, 92/82/CEE et 92/84/CEE.
- Le Règlement CE 3911/92.

La sixième directive TVA incluait diverses références à l'ecu assorties de différentes dispositions sur les modalités de conversion dans les monnaies nationales; c'est pour cela que nous allons consacrer cet épigraphe à l'étude des références monétaires dans la sixième directive. Les références à l'écu prévues par la sixième directive sont de deux types:

Type 1: références monétaires, sans clause de conversion spécifique par ex. l'Art 31 qui prévoit une clause générale concernant les montants contenus dans la sixième directive TVA, sauf disposition spécifique contraire. Ajournée par le règlement 3308/ 80 du Conseil (16/12/ 1980 JO L 345 du 20/12/1980) et par l'art 28 quaterdeceis en ce qui concerne le dit régime transitoire.

Type 2: références monétaires, avec clause de conversion

- spécifique à une date historique. Il s'agit du régime transitoire (Titre XVI bis); L'article 28 quaterdecies de la 6ème Directive, qui s'applique dans toutes les dispositions prévues dans le cadre du régime transitoire de la TVA et qui prévoit une date fixe pour la conversion de certains montants exprimés en écus. En vertu de cet article, pour les seuils fixés pour les acquisitions intracommunautaires (art. 28 bis paragraphe 1 bis, b) 2ème tiret) et pour les ventes à distance (art. 28 ter, titre B, paragraphe 2), le taux de conversion de l'écu à appliquer pour déterminer la contre-valeur en monnaie nationale est le taux de conversion du 16 décembre 1991. Il s'agit donc de la clause de conversion à date fixe qui n'est assortie d'aucune possibilité de révision, ce qui aurait donné lieu, le jour de conversion des seuils en monnaie nationale dans les EM participant, à des montants différents dans les pays faisant partie de la zone euro.
- comportant une adaptation périodique du montant appliqué en monnaie nationale, Art 15 de la 6ème Directive TVA, qui lui-même prévoit l'application de l'article 7 de la Directive 69/169, dont le taux de conversion à retenir est celui du premier jour ouvrable d'octobre avec effet au premier janvier de l'année suivante; cet article alloue également aux Etats la faculté d'arrondir.

L'examen des articles de la sixième directive nous mène à soulever certains problèmes liées au passage à l'euro, notamment dans le cas des seuils TVA sur les achats intracommunautaires et les ventes à distance.

7. La problématique soulevée dans la sixieme directive TVA: les seuils TVA

Les références à l'écu contenues dans la législation communautaire sont considérées comme étant des références à l'euro sans que l'on procède à des modifications légis-

latives spécifiques conformément aux règlements concernant l'introduction de l'euro. Néanmoins, quelques difficultés sont apparues au 1-1-2002 quand les montants fixés en monnaie nationale ont dû être remplacés dans les législations nationales par des montants en euro. En effet, après leur conversion en euro au taux de conversion définitivement fixé au début de l'union monétaire[10], certains montants en monnaie nationale applicables pendant la période transitoire étaient différents des montants fixés en application de l'article 28 quaterdecies; c'est le cas, des seuils pour les acquisitions intra-communautaires et les ventes à distance dans le cadre du régime transitoire TVA. TABLEAUX 1 et 2.

L'article 28 quaterdecies n'est assorti d'aucune possibilité de révision, ce qui a donné lieu, le jour de conversion des seuils en monnaie nationale en montant en euro, à des montants différents par rapport à ceux en vigueur à cette époque dans les législations nationales des pays participants à l'union monétaire. Les montants applicables en monnaie nationale n'ont pas étés adaptés aux fluctuations monétaires[11] au moment de leur conversion en euro par les Etats «ins». Par conséquent, il y a une différence entre les seuils fixés par la Directive, et adoptés en 1991 en monnaie nationale, et les montants en monnaies nationales correspondants aujourd'hui et convertis en euro.

Il s'agit des montants minima:

- en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires par des assujettis sans droit à déduction et par des personnes morales non assujetties (art 28 bis, paragraphe 1, 2ème alinéa,): le seuil de 10.000 ecus/euros mentionné dans la Directive, permet aux Etats membres de fixer un seuil qui ne peut être inférieur à la contre valeur en monnaie nationale du montant précité. Dans ce

10. Règlements 2866/98 et 1478/2000

11. Voir tableau 1 et 2 VTc, un signe (-) signifie une diminution du taux de change, c'est à dire une appréciation de la monnaie nationale et un signé (+) une dépréciation.

Tableau 1. SEUILS TVA ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES (simulation passage à l'euro période transitoire - 2001).

Etats membres	Seuils ECUS	Seuils Mn. (17/12/91)	Mn.	Seuils Mn. (02/01/01)	Tc. (2001/1991)	VTc.	Seuil reel Ln. (Mn.)	Tc. Fixés	Simulation Pt. (€)
BELGIQUE	10,000	420,055	BEF	403,399	0.960348	-3.97	450,000	40.3399	11,155
DANEMARK	10,000	79,322	DKK	74,611	0.940607	-5.94	80,000	7.4611	10,722
ALLEMAGNE	10,000	20,398	DEM	19,558	0.958815	-4.12	25,000	1.95583	12,782
GRÈCE	10,000	2,338,200	GRD	3,407,500	1.457318	45.73	2,500,000	340.750	7,337
ESPAGNE	10,000	1,299,800	ESP	1,663,860	1.280089	28.01	1,300,000	166.386	7,813
FRANCE	10,000	69,661	FRF	65,596	0.941643	-5.84	70,000	6.55957	10,671
IRLANDE	10,000	7,652	IEP	7,876	1.029282	2.93	32,000	0.787564	40,632
ITALIE	10,000	15,398,200	ITL	19,362,700	1.257465	25.75	16,000,000	1936.27	8,263
LUXEMBOURG	10,000	420,055	LUF	403,399	0.960348	-3.97	400,000	40.3399	9,916
PAYS-BAS	10,000	22,983	NLG	22,037	0.958827	-4.12	23,000	2.20371	10,437
AUTRICHE	10,000	143,578	ATS	137,603	0.958385	-4.16	150,000	13.7603	10,901
PORTUGAL	10,000	1,809,620	PTE	2,004,820	1.107868	10.79	1,800,000	200.482	8,978
FINLANDE	10,000	55,163	FIM	59,457	1.077857	7.79	50,000	5.94573	8,409
SUÈDE	10,000	74,461	SEK	88,888	1.193759	19.38	90,000	8.888	10,126
ROYAUME-UNI	10,000	7,085	GBP	6,315	0.891269	-10.87	51,000	0.6315	80,760

* Mn. Monnaie nationale; Tc. Taux de change; VTc. Variation Taux de change; Ln. Législation nationale; Pt. Période transitoire

Source: Tableau d'elaboration propre sur base des taux de change publiés par les CE et les information des États Membres de l'UE

Non € zone
Problème

Tableau 2. SEUILS TVA VENTES par correspondance (simulation passage à l'euro période transitoire - 2001).

Etats membres	Seuils ECUS	Seuils Mn. (17/12/91)	Mn.	Seuils Mn. (02/01/01)	Tc. (2001/1991)	VTc.	Seuil reel Ln. (Mn.)	Tc. Fixés	Simulation Pt. (€)
BELGIQUE	35,000	1,470,193	BEF	1,411,897	0.960348	-3.97	1,500,000	40.3399	37,184
DANEMARK	35,000	277,628	DKK	261,139	0.940607	-5.94	280,000	7.4611	37,528
ALLEMAGNE	100,000	203,984	DEM	195,583	0.958815	-4.12	200,000	1.95583	102,258
GRÈCE	35,000	8,183,700	GRD	11,926,250	1.457318	45.73	8,200,000	340.750	24,065
ESPAGNE	35,000	4,549,300	ESP	5,823,510	1.280089	28.01	4,550,000	166.386	27,346
FRANCE	100,000	696,609	FRF	655,957	0.941643	-5.84	700,000	6.55957	106,714
IRLANDE	35,000	26,780	IEP	27,565	1.029282	2.93	27,000	0.787564	34,283
ITALIE	35,000	53,893,700	ITL	67,769,450	1.257465	25.75	54,000,000	1936.27	27,889
LUXEMBOURG	100,000	4,200,550	LUF	4,033,990	0.960348	-3.97	4,200,000	40.3399	104,115
PAYS-BAS	100,000	229,834	NLG	220,371	0.958827	-4.12	230,000	2.20371	104,369
AUTRICHE	100,000	1,435,780	ATS	1,376,030	0.958385	-4.16	1,400,000	13.7603	101,742
PORTUGAL	35,000	6,333,670	PTE	7,016,870	1.107868	10.79	6,300,000	200.482	31,424
FINLANDE	35,000	193,069	FIM	208,101	1.077857	7.79	200,000	5.94573	33,638
SUÈDE	35,000	260,612	SEK	311,108	1.193759	19.38	320,000	8.888	36,004
ROYAUME-UNI	100,000	70,854	GBP	63,150	0.891269	-10.87	70,000	0.6315	110,847

* Mn. Monnaie nationale; Tc. Taux de change; VTc. Variation Taux de change; Ln. Législation nationale; Pt. Période transitoire

Source: Tableau d'elaboration propre sur base des taux de change publiés par les CE et les information des États Membres de l'UE

Non € zone
Problème

cas-là ces opérations sont exclues du régime des acquisitions intracommunautaires et sont traitées suivant le régime général, et donc taxées selon le lieu d'origine et non de destination contrairement aux acquisitions intra-communautaires;

- en ce qui concerne les ventes à distance: le seuil de 100.000 ou, facultativement, de 35.000 ecus/euros[12] mentionné dans la Directive (art 28 ter, titre B, paragraphe 2), permet aux Etats membres de faire une différence de traitement en matière des ventes à distance. S'il s'agit des ventes à distance qui ne dépassent pas le seuil fixé par les autorités fiscales, les livraisons sont taxées dans le pays qui fait la livraison et au taux en vigueur dans cet Etat membre (taxation en origine). Mais si le seuil est dépassé, les livraisons sont taxées au lieu de destination et au taux du pays de destination. Ceci implique la désignation d'un représentant fiscal dans le pays de destination. Finalement, si le seuil n'est pas dépassé, il est également possible d'utiliser l'option qui permet l'imposition dans le lieu de destination.

Etant donné que le régime transitoire TVA était encore en vigueur lors du passage à l'euro et en l'absence de mesures législatives spécifiques pour les cas des taux de change historiques, deux approches étaient envisageables:

1. le maintien inchangé des taux de change initiaux et la conversion simple des montants exprimés en monnaie nationale vers l'euro. Tenant compte de l'évolution des taux de change de 1991 à 2001 (voir tableaux 1 et 2, colonne VTc), les montants prévus en monnaie nationale diffèraient déjà sensiblement entre eux et surtout, dans certains cas, la simple conversion des montants en monnaie nationale à des montants en Ecus/Euros en application des règlements de conversion à l'euro différaient des seuils prévus par la Directive. Cette approche

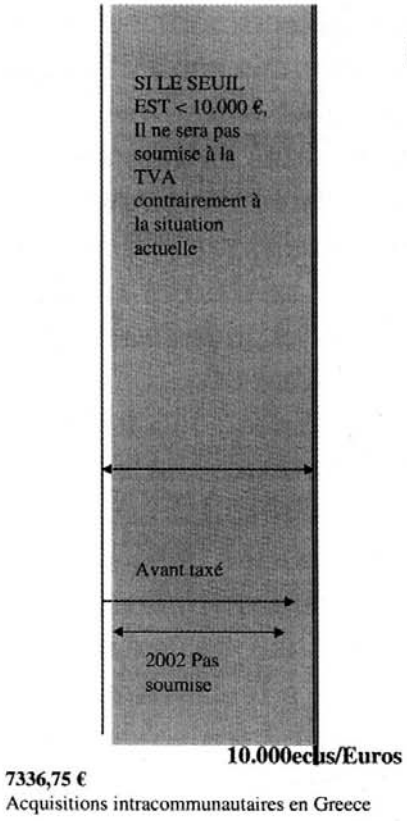
12. Quand l'Etat membre craint que le seuil de 100.000ecus/euros visé conduise à de sérieuses distorsions de concurrence.

a soulevé les problèmes suivants:

- La divergence des montants en euro applicables aux Pays «ins», nuit à l'harmonisation fiscale en matière de seuils TVA et à la cohérence juridique de l'application du droit communautaire, ce qui est sans aucun doute perçu par les opérateurs économiques (Voir Tableau 1: 7.337 € en Grèce, seuil le plus bas, et 40.632 € en Irlande, seuil le plus haut, il en va de même pour le tableau 2).
- S'agissant de montants minima, pour certains de ces Etats membres, les seuils en euro qui seront retenus par les Pays «ins» ne seront pas conformes à la directive (C'est le cas de la Grèce, L'Espagne, l'Italie, Le Luxembourg, le Portugal et la Finlande, voir tableaux 1 et 2 où ils sont indiqués comme problème).

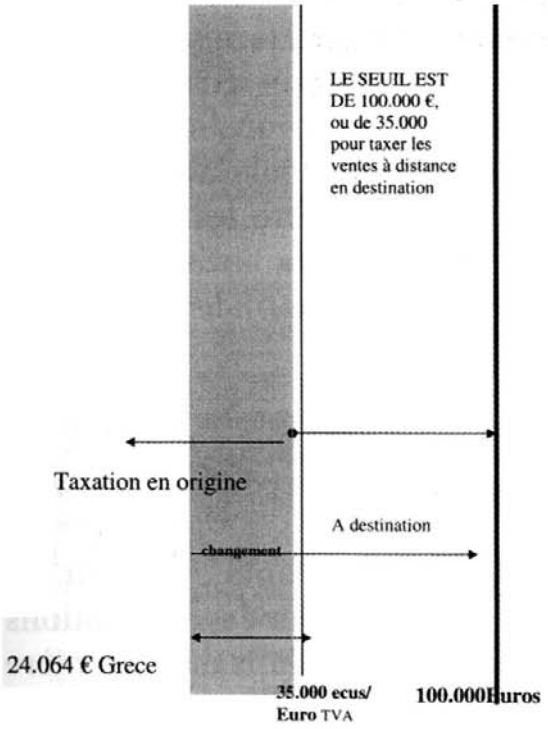
2. L'adoption d'une disposition législative imposant le retour au montant initial exprimé en écus, maintenant en euros. Cette approche garantit le respect du droit communautaire, sa continuité législative et l'harmonisation en matière de la TVA, mais elle soulève quelques problèmes.

Le retour au montant initial maintenant exprimé en euros exige l'application de nouveaux seuils par les Pays «ins» afin d'être en conformité avec les directives communautaires en matière TVA et, de ce fait, cela aura des conséquences économiques directes pour certains opérateurs en ce qui concerne leurs acquisitions intra-communautaires ou le lieu de taxation de leurs ventes à distance. Dans certains Etats membres dont la monnaie s'est dépréciée entre 1996 et 2001, l'écart entre le seuil réel appliqué dans la législation nationale et celui qui marque la Directive est significatif et le retour aux seuils de la Directive peut avoir des conséquences économiques en termes de perte des recettes TVA. Comme en Grèce notamment, suite à la non application de la taxe en destination au-dessus du seuil réel mais sur celui qui sera en conformité avec la Directive (Graphiques 1 et 2).



Graphique I

2 problèmes
*infraction
*RETOMBÉES ECONOMIQUES ET BUDGETAIRES



Graphique 2

problèmes
*RETOMBÉS ECONOMIQUES ET BUDGETAIRES

Taxation à destination

- Les articles 31 et 28 quaterdeceis concernant le taux de conversion en monnaie nationale n'est valable que pour le Danemark, La Suède et le Royaume-Uni. Et étant donné que pour les Etats "ins" la date de conversion était le 2-1-2002, la clause de conversion pour les Etats "out" aura également dû être ajournée; autrement il y aurait eu une différence de traitement imprévue entre les pays "ins" et "outs" en matière de seuils TVA.

8. Estimation de la problématique soulevée et la solution adoptée

Une étude détaillée des problèmes soulevés par les deux approches nous permet constater que, même si en termes généraux, les effets du passage à l'euro ne conduisent ni à un alourdissement de la charge fiscale générale pour les opérateurs concernés, ni à des effets à caractère global sur le système des ressources propres, les problèmes et leur intensité varient:

Dans la première approche:

- la conversion monétaire en euro sans le respect simultané des dispositions communautaires en matière de seuils aurait conduit à une situation où les montants mentionnés dans la législation nationale n'auraient jamais convergé en termes d'euros entre les Pays «ins» après le 1er janvier 2002 ; ce qui ne garantissait plus ni l'égalité de traitement entre Pays «ins», ni le principe de cohérence législative.

Dans la deuxième approche:

- les problèmes décrits ne concernent que certains Etats membres «ins» et dans des proportions différentes. Voir tableaux 1 et 2
- ces problèmes ne se révèlent importants que pour les ventes à distance et le régime particulier des acquisitions intra-communautaires. Néanmoins, dans une première approche, leurs effets en termes de pertes de recettes

pour les Etats membres concernés ne nous semblent pas significatifs par rapport au nombre d'opérateurs et au volume de chiffre d'affaires qui pourra être affecté par l'adaptation des seuils à la législation communautaire. Dans le cas de la France, les redevables TVA ayant un chiffre d'affaires inférieur au seuil de 10.000€ représentent 0,1% du chiffre d'affaires total déclaré et 0,2% de la TVA nette a payer déclarée. Ceux qui se situent en deçà du seuil de 100.000€ représentent 0,9% du chiffre d'affaires total déclaré et 1,5% de la TVA nette à payer déclarée [13]. En tenant compte du fait que les problèmes soulevés, le cas échéant[14], ne concernaient que la différence entre le seuil national actuel et le communautaire, l'impact porte seulement sur une part des opérateurs et redevables situés dans la tranche de chiffre d'affaires correspondant[15]. La Grèce, pays dont la monnaie nationale s'est dépréciée par rapport à l'écu et qui serait le pays le plus affecté par ce problème en termes financiers[16](Voir Graphiques 1 et 2), reconnaît que le problème est abordable[17].

D'après ces résultats, nous sommes favorables au deuxième approche, c'est à dire au retour au montant initial exprimé en écus, mais cette fois-ci exprimé en euros, conformément aux règlements du Conseil, sans régler les questions de taux de change moyennant une modification législative des directives TVA. Le passage à l'euro dans les législations fiscales nationales des pays "ins" relève de la compétence des Etats membres qui doivent appliquer

13. Conseil des impôts Taxe sur la Valeur Ajoutée. XIXème Rapport au Président de la République.
14. Ce n'est pas le cas de la France, mais les données de la Direction Générale des impôts nous aident à saisir l'impact financière des éventuels problèmes de seuils.
15. En 1999, pour les acquisitions communautaires, tranche < 69.000 FF et < 700.000 FF pour les ventes à distance.
16. Le changement de lieu de taxation où elle se produit par la adaptation des seuils cités à la 6ème directive TVA a un impact financier sur le ressource TVA dans les budgets nationaux.
17. Tel qu'elle a indiqué au sein du Comité de la TVA, 63ème réunion juin 2001 18.

correctement les règlements concernant l'introduction de l'euro et les taux de conversion entre l'euro et les monnaies des Etats membres adoptant l'euro. Dans les cas où l'application correcte des règlements euro conduirait à une non conformité entre les instruments juridiques nationaux et communautaires en matière fiscale, les Etats membres devront résoudre ce problème au niveau national, moyennant une adaptation des législations nationales TVA pour éviter les problèmes de conformité avec les seuils actuels.

La Commission européenne partage aussi cette approche et, en vue de garantir un traitement fiscal pareil en matière des seuils TVA entre les Pays "in " et "out", la Commission propose aux Etats membres qui ne participent pas à la monnaie unique ainsi que pour les pays candidats que la solution de ces problèmes à caractère historique prennent place dans le cadre de la refonte, c'est-à-dire l'exercice d'actualisation et de simplification de la Sixième Directive TVA, et que la nouvelle contre valeur de l'euro et leurs monnaies nationales pourrait être celle du 1-1-2002.

Nous partageons également cette approche, c'est une manière de résoudre le problème avec des résultats identiques à une adaptation législative communautaire comme c'est le cas du Règlement CE N° 974/2001 du Conseil du 14 mai 2001 concernant l'exportation de biens culturels, mais avec une procédure plus souple basée sur la coopération et volonté des Etats membres et leurs gouverneurs au lieu de le faire sur un changement de la législation fiscale européenne. Cette approche serait tout à fait cohérent avec la Nouvelle strategie de la TVA[18] en ce qui concerne le Comité de la TVA, et les nouvelles lignes de la Commission pour la fiscalité, en ce qui concernent les approches non législatives pour avancer en matière d'harmonisation fiscale[19]

---

18. DOC COM (2000) 348.
19. Comisión europea. DOC, COM (2001)260 final, Bruselas 23-5-2001.

9. Situation actuelle dans l'Union européenne des 15

L'approche adoptée par la Commission européenne lors de la 63ème réunion du Comité TVA qui a eu lieu le 17 juillet 2001 était en faveur de la solution la plus simple qui consiste à prévoir des seuils en euros correspondant à ceux figurant dans la sixième Directive et à ce que la conversion des seuils nationaux se fasse suivant les règlements 2866/98 et 1478/200, mais dans le respect des seuils en euros fixés par la Directive.

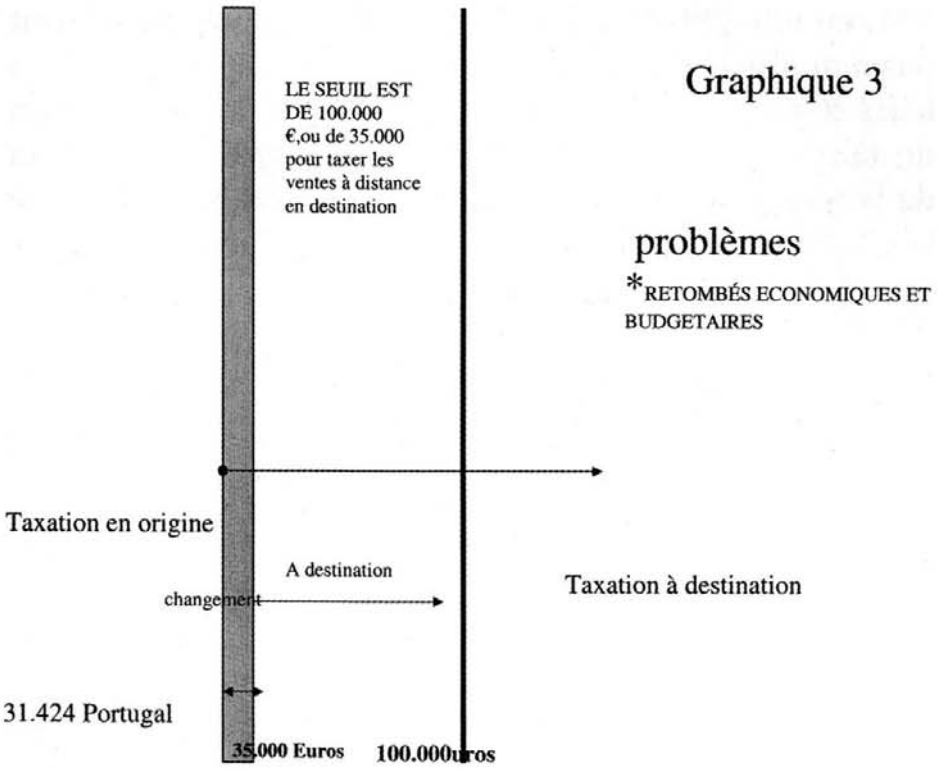
La Commission a proposé aux Etats membres "in" d'adapter, avant le 1er janvier 2002, leurs législations nationales pour appliquer les seuils de 10.000, 35.000 ou 100.000 € respectivement aux achats intracommunautaires et aux ventes à distance. Il s'agit donc d'un retour à la source, en reprenant des seuils en Euros identiques à ceux exprimés en Ecus figurant dans la Directive TVA. La plupart des Etats "in" ontsuivi l'approche de la Commission agréée dans le Comité TVA, même si elle impliquait pour certains Etats membres la modification de la loi fiscale nationale pour être en conformité avec les seuils de la Directive en euros. Néanmoins il y a des différences dans la mise en pratique par les Etats membres:

- Au Luxembourg, en Espagne, en Grèce et en Finlande, la modification des textes législatifs nationaux a eu lieu nécessairement avant le basculement en euro le 1er janvier 2002 car leurs seuils en monnaie nationale étaient inférieurs à ceux de la Directive. Ce groupe de pays a pris comme seuils en monnaie nationale (€) exactement les mêmes seuils que ceux de la directive.
- Un autre groupe d'Etats membres ont également repris dans la législation nationale les seuils de la directive, et ont modifié en conséquence leurs lois nationales TVA après la 63ème réunion du CTVA. Dans ce cas, la justification était de récupérer le niveau d'harmonisation initiale de la directive, car ils étaient déjà en conformité

avec cette dernière, c'est le cas de la France, des Pays-Bas, de l'Allemagne et de l'Autriche.

- La Belgique et l'Irlande ont adapté leur législation à l'euro avant la fin de la période transitoire et avant même la discussion de la question au sein du Comité TVA. Ils avaient procédé à la conversion des quantités en monnaie nationale aux montants en euros en arrondissant simplement les données résultant de la conversion selon le règlement 2866/98, car ils étaient déjà en conformité avec les seuils de la directive.
- Par contre, pour les pays concernés directement par la problématique du passage à l'euro dans le respect de la Directive TVA comme le Portugal (Voir graphique 3) et l'Italie (et pays avec les problèmes similaires à ceux décrits pour la Grèce), rien ne s'est encore passé. Ils étaient d'accord pour l'adoption de l'approche de la Commission sur le plan pratique même si, sur le plan juridique ils avaient émis des réserves. Dans le tableau 3, nous pouvons étudier au cas par cas la situation des Etats membres de l'UE. Il s'agit donc des deux seuls Pays "in" qui, après le passage à l'euro, ne se trouvent pas en conformité avec la Sixième Directive. Que faut-il faire? Entamer une procédure d'infraction? Quelle serait la valeur juridique des accords du CTVA, dans ce cas-là? Faut-il patienter encore jusqu'à la discussion et l'approbation future du texte de la refonte et traiter aussi tous les cas de non conformité ensemble, pays "in" et "out"?

En ce qui concerne les Etats "out", c'est-à-dire le Danemark, le Royaume-Uni et la Suède, l'article 28 quaterdecies reste encore applicable avec la clause de conversion à une date historique (16-12-1991), ce qui ne garantirait plus l'égalité de traitement entre les pays "in" et "out", ni le principe de cohérence législative. La solution à ce problème aurait exigé l'ajournement de la date historique pour les Pays "out" et les nouveaux pays membres. La date la plus appropriée aurait été le 1-1-2002, par souci de cohérence car il s'agit de la date ultime de basculement à l'euro



et, à cette date, les Pays "in" ont dû aussi s'adapter à la nouvelle situation et modifier, le cas échéant, leur législation nationale TVA.

L'originalité de cette solution proposée au sein du CTVA pour les pays "out" qui, en principe, ne se sont pas manifestés hostiles à cette nouvelle approche de la Commission est que au lieu de se faire moyennant une proposition de Directive, elle se ferait dans le cadre de la Refonte de la TVA. La nouvelle rédaction de l'ancien art 31 de la 6 ème Directive TVA, concernant l'avenir du taux de conversion en monnaies nationales des montants en euros de la directive, déterminera que cette conversion serait faite en appliquant le taux de conversion de l'euro le 1er janvier 2002. Il s'agissait de profiter de l'exercice d'actualisation et de simplification de la Sixième Directive TVA pour adapter son libellé à la réalité économique actuelle sans que cela soit un changement de fond. Les travaux sur la Refonte ont commencé au sein d'un Groupe de Travail

N°1, en juin 2003 . Entre temps, les pays "out" ne se sont pas manifestés et ils n'ont pas modifié les seuils TVA dans leurs législation nationale, même si, lors de l'application du taux de conversion de l'euro le 1-1-2002, la situation de la Suède n'était pas en conformité en ce qui concerne le seuil en monnaie nationale et celui en Euro de la Directive (Voir Tableau 3).

Tableau 3. SITUATION DES SEUILS DE TVA DANS L'UE EN 2003 (Arts. 28bis et 28ter de la Directive 77/388/CEE modifiée).

Etats Membres	Seuil retenu par les États Membres pour l'application du regime particulier des acquisitions par des assujetis sans droit à déduction et par des personnes morales non assujeties*				Seuil retenu par les États Membres pour l'application du régime particulier des ventes par correspondance			
	Seuil en Mn.	**Mn.**	**Seuil en €**	**Seuil art. 28bis**	**Seuil en Mn.**	**Mn.**	**Seuil en €**	**Seuil art. 28ter**
BELGIQUE	11,200	€	11,200	10,000	35,000	€	35,000	35,000
DANEMARK	80,000	DKK	10,754	10,000	280,000	DKK	37,640	35,000
ALLEMAGNE	12,500	€	12,500	10,000	100,000	€	100,000	100,000
GRÈCE	10,000	€	10,000	10,000	35,000	€	35,000	35,000
ESPAGNE	10,000	€	10,000	10,000	35,000	€	35,000	35,000
FRANCE	10,000	€	10,000	10,000	100,000	€	100,000	100,000
IRLANDE	41,000	€	41,000	10,000	35,000	€	35,000	35,000
ITALIE	8,263	€	8,263	10,000	27,889	€	27,889	35,000
LUXEMBOURG	10,000	€	10,000	10,000	100,000	€	100,000	100,000
PAYS-BAS	10,000	€	10,000	10,000	100,000	€	100,000	100,000
AUTRICHE	11,000	€	11,000	10,000	100,000	€	100,000	100,000
PORTUGAL	8,978	€	8,978	10,000	31,424	€	31,424	35,000
FINLANDE	10,000	€	10,000	10,000	35,000	€	35,000	35,000
SUÈDE	90,000	SEK	9,696	10,000	320,000	SEK	34,473	35,000
ROYAUME-UNI	54,000	GBP	86,234	10,000	70,000	GBP	111,785	100,000

*** (Article 28bis, paragraphe 1, 2ème alinéa, de la Directive 77/388/CEE modifiée)**

**** (Article 28ter, titre B, paragraphe 2, de la Directive 77/388/CEE modifiée)**

Non € zone

Problème

Source: Tableau d'élaboration propre sur base du document de la CE "La TVA dans la Communauté européenne" et taux de change de référence et publiés par la BCE le 2/01/2002

10. Conclusion

1. L'introduction de la monnaie unique «euro» n'a pas eu d'effets directs sur la politique fiscale pour les pays "in[20]" comme cela a été le cas pour la politique monétaire, mais l'adaptation de la législation fiscale communautaire et des instruments juridiques nationaux à la monnaie unique ont soulevé certains problèmes non attendus en ce qui concerne la fiscalité indirecte.
2. L'adaptation de la législation fiscale au passage à l'euro est relativement simple, les problèmes se posent si le chiffre commun, exprimé en ecus et figurant dans une norme fiscale communautaire, est assorti d'une clause de conversion dans les monnaies nationales à une date historique, c'est le cas des seuils TVA.
3. En matière de seuils TVA, tenant compte qu'il s'agit des montants minima, le passage à l'euro a provoqué des divergences des montants en euro applicables aux Pays «in», ce qui nuit à l'harmonisation fiscale en matière de seuils TVA et à la cohérence juridique de l'application du droit communautaire. Enfin, les nouveaux seuils TVA ne seront plus conformes à la directive TVA pour certains Pays "in".
4. La solution à ce problème exige d'appliquer les règlements CE sur l'introduction de l'euro et il en va de même pour ce qui est de la conversion entre l'euro et les monnaies nationales, et le tout dans le respect des dispositions communautaires en matière de seuils. Néanmoins, la solution au problème du passage à l'euro soulève aussi certains problèmes en termes de pertes des recettes TVA pour les pays "in" dont les effort pour adapter la législation nationale aux seuils en € de la Directive TVA exigent une augmentation de leurs montants en monnaie nationale (l'euro).

---

20. Pays «in» sont les Etats membres de la zone euro.

5. La Commission propose cette solution pour les pays «in» au sein du Comité de la TVA. Mais afin de garantir un traitement égal en matière de TVA de tous les Etats membres, elle propose aussi l'actualisation des taux des conversions historiques à date de 1-1-2002 pour les Etats membres «out» dans le cadre de la refonte TVA.
6. Actuellement, la situation des seuils TVA un an après le passage à l'euro se révèle inachevée car il y a encore des pays «in» qui ne se trouvent pas en conformité avec les seuils TVA prévus dans la Directive. Il en va de même pour la Suède, pays "out", en attendant la discussion et l'approbation ultérieure du texte de la refonte TVA. Le passage à l'euro à eu un effet de désharmonisation inattendu auquel il a fallu chercher une solution.
7. L'approche de la Commission qui consiste à compter sur les Etats membres pour veiller à la conformité entre les seuils TVA de la Sixième Directive et des législations fiscales nationales, ainsi que pour la mise à jour de la clause de conversion monétaire pour les pays «out» s'insère dans la nouvelle stratégie fiscale de la Commission. La voie des infractions reste néanmoins toujours ouverte.

Bibliographie

CONSEIL DES IMPÔTS. "La Taxe sur la valeur ajoutée". XIXême Rapport au président de la République. (2001) Editions des Journaux Officiels

CABRERA FERNANDEZ José Manuel (1997) Guía del impuesto sobre el valor añadido. CISS

TEJERIZO LÓPEZ J.M y OTROS (1999) Curso de Derecho Financiero y Tributario. Ed Tecnos.

VEGA MOCOROA. ISABEL (2001) "Fiscalidad, mercado interior y competitividad". en 50 de la Unión Europea. Reflexiones desde la Universidad. IEE. Septem Ediciones

COMMISSION EUROPÉENNE:

- DOC. COM (97) 560 final. BXL.5-11-97. L'impact du passage à l'euro sur les politiques, les institutions et le droit communautaire
- Direction Général de la Fiscalité et de l'Union douanière. La TVA dans la Communauté européenne, Application dans les Etats membres.(juin 2002)
- DOC. COM (2000) 348 Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento. "Estrategia para mejorar el funcionamiento del Régimen IVA en el Mercado Interior.
- DOC COM (2001) 260 final du 23-5-2001" Política Fiscal en la UE -Prioridades para los próximos años.
- Règlement N°1103/97 du Conseil, fixant certaines dispositions relatives à l'introduction de l'euro JOL 162 du 19/6/1997.
- Règlement N° 975/98 du Conseil concernant l'introduction de l'euro. JO L N° 139 du 11/5/1998
- Règlement CE N° 1478/2000 du Conseil du 19 juin., JO L 167 du 7/7/2000 modifiant le règlement CE N° 2866/98 concernant les taux de conversion entre l'euro et les monnaies des Etats membres adoptant l'euro.
- Règlement 2778/98 du 17-12-98. J.O. N°L 347 du 23-12-1998.

- Sixième Directive TVA, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le Chiffre d'affaires. Système Commun de la TVA: assiette Uniforme Directive 77/388/CEE. J.O.N° L 145 du 13-6-1977. telle que modifiée par Directives postérieures..
- Directive 69/169/CEE du Conseil du 28-5-1969, concernant les dispositions législatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et les accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs JO L133, 4/6/1969 telle que modifiée par la Directive 94/4/CEE
- Directive 78/1035/CEE du Conseil telle que modifiée par Directives postérieures.
- Directive 79/1072/CEE du Conseil du 6-12-1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établies à l'intérieur du pays. (J.O. N° L 331 du 27/12/1979).
- Directives 92/80/CEE, 92/82/CEE et 92/84/CEE concernant les taxes frappant les tabacs manufacturés, les huiles minérales et les boissons alcoolisées. JO,N°.
- Règlement CE 3911/92 concernant les biens culturels. JO L 395 du 31-1122-1992.
- Règlement CE N° 974/2001 du Conseil du 14 mai 2001 modifiant le règlement (CEE) n° 3911/92 concernant l'exportation de biens culturels. (J.O L N°137 du 19/5/2001.