

# REVUE INTERNATIONALE DES ECONOMISTES DE LANGUE FRANÇAISE

---

RIELF 2024, Vol. 9, N°2

Association Internationale  
des Economistes de Langue Française



avec la collaboration de



UNIVERSITÉ DES SCIENCES  
ÉCONOMIQUES ET DE GESTION  
DE POZNAŃ

l'Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań



L'Université Bernardo O'Higgins - Chili

---

## Rédacteur en chef

Krzysztof MALAGA, USEGP, Pologne

## Rédactrice adjointe

Małgorzata MACUDA, USEGP, Pologne

## Comité éditorial

Akoété Ega AGBODJI, Togo  
Wissem AJILI BEN YOUSSEF, France  
Alastaire ALINSATO, Bénin  
Loubna ALSAGIHR OUEIDAT, Liban  
Camille BAULANT, Professeur (R.I.P.) †  
Francis BISMANS, France, Belgique  
Horst BREZINSKI, Allemagne  
Abdelaziz CHERABI, Algérie  
Jean-Jacques EKOMIE, Gabon  
Jules Roger FEUDJO, Cameroun  
Camelia FRATILA, Roumanie  
Ewa FRAŃKIEWICZ, Pologne  
Rosette GHOSSOUB SAYEGH, Liban  
Marian GORYNIA, Pologne  
Driss GUERRAOUI, Maroc  
Juliana HADJITCHONEVA, Bulgarie  
Vidal IBARRA-PUIG, Mexique  
Nafii IBENRISSOUL, Maroc  
Soumaïla Mouleye ISSOUFOU, Mali

Laura MARCU, Roumanie  
Tsvetelina MARINOVA, Bulgarie  
Boniface MBIH, France  
Mbodja MOUGOUE, Professeur (R.I.P.) †  
Francisco OCARANZA, Chili  
Thierry PAIRAULT, France  
Jacques POISAT, France  
Carlos QUENAN, France  
Marek RATAJCZAK, Pologne  
Alain REDSLOB, France  
Jeannette ROGOWSKI, États-Unis  
Paul ROSELE CHIM, France  
Claudio RUFF ESCOBAR, Chili  
Alain SAFA, France  
Baiba ŠAVRIŅA, Lettonie  
Abdou THIAO, Sénégal  
Roger TSAFACK NANFOSSO, Cameroun  
François VAILLANCOURT, Canada  
Isabel VEGA MOCOROA, Espagne

## Bureau de rédaction

Eliza SZYBOWICZ, soutien éditorial, USEGP, Pologne  
Marta DOBRECKA, rédactrice technique, USEGP, Pologne

© Copyright 2024 by the Authors

La RIELF offre son contenu complet en accès libre sous licence Creative Commons BY NC SA 4.0  
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.fr>



ISSN 2551-895X  
e-ISSN 2727-0831

Edition digitale et imprimée  
Editions de l'Université des Sciences Economiques et de Gestion de Poznań  
Projet de couverture : Izabela Jasiczak, Bernard Landais, Krzysztof Malaga, Eduardo Téllez

# Recettes de la taxe sur la valeur ajoutée face aux chocs économiques et changements structurels (analyse comparative de la France, de l'Allemagne et de la Pologne)

## Value added tax revenue in the face of economic shocks and structural changes (comparative analysis of France, Germany and Poland)

Małgorzata Magdalena HYBKA<sup>1</sup>

Université des Sciences Économiques et de Gestion de Poznań, Pologne

Département des Finances Publiques

malgorzata.hybka@ue.poznan.pl

<https://orcid.org/0000-0002-3524-3489>

### Abstract

**Purpose:** This paper aims to compare VAT performance in France, Germany and Poland. The first part provides an insight into VAT design in these countries. The objective of the second—is to compare selected indicators, and that of the last—is to evaluate the recent changes implemented in the VAT system to improve its efficiency.

**Design/methodology/approach:** The article uses a range of comparative legal methods (historical, structural and functional). It examines VAT performance based on indicators such as the C-efficiency ratio, the VRR or the VAT gap. The final part of the article is devoted to assessing the challenges that governments face and the reform measures that need to be taken to improve VAT efficiency.

**Findings:** Despite an advanced level of VAT harmonisation, significant differences in its functioning between Member States have a notable impact on the performance of this tax. For many years, VAT performance has been relatively higher in Germany than in France and Poland. Indeed, France and Poland are countries where performance indicators are below the EU average. On the other hand, in Germany, they are around this average.

**Originality/value:** The article examines the performance of VAT, a topic usually discussed using the example of a single country or groups of EU member states, taking into account statistical data from Eurostat. However, it is rare for authors to analyse this issue

---

<sup>1</sup> Al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań, Pologne.

by focusing on a few countries, while taking into account original legal sources, national statistical data, reports and literature. This publication does just that. Three countries were selected: Germany, France and Poland and their choice being based on various legal and historical aspects.

**Keywords:** VAT, VAT performance indicators, structural changes, France, Germany, Poland.

### Résumé

**Objectif :** Cet article vise à comparer la performance de la TVA en France, en Allemagne et en Pologne. La première partie offre une perspective générale sur l'application de la TVA dans ces pays. L'objectif de la seconde – est de comparer les indicateurs de performance, et celui de la dernière – est d'évaluer les changements récents mis en œuvre dans le système de TVA pour améliorer son efficacité.

**Conception/méthodologie/approche :** L'article utilise un éventail de méthodes juridiques comparatives (historiques, structurelles et fonctionnelles). Il examine la performance de la TVA sur la base d'indicateurs tels que ratio d'efficacité/consommation, RRT, ou l'écart de la TVA. Une partie de l'article est consacrée à l'évaluation des défis auxquels seront confrontés les gouvernements et aux mesures de réforme à prendre pour améliorer la productivité de la TVA.

**Résultats :** Malgré un niveau avancé d'harmonisation de la TVA, des différences significatives dans son fonctionnement entre les États membres ont un impact notable sur la performance de cette taxe. Depuis de nombreuses années, la performance de la TVA est plus élevée en Allemagne qu'en France et en Pologne. En effet, la France et la Pologne sont des pays où les indicateurs de performance sont inférieurs à la moyenne de l'UE. En revanche, en Allemagne, ils se situent autour de cette moyenne.

**Originalité/valeur :** L'article examine la performance de la TVA, un sujet généralement abordé à l'exemple d'un seul pays ou de groupes d'États membres de l'UE, en se basant sur les données statistiques d'Eurostat. Cependant, il est rare que les auteurs analysent cette question en se concentrant sur quelques pays, tout en tenant compte des sources originales du droit, des données statistiques nationales, des rapports et de la littérature. C'est précisément ce que fait cette publication. Trois pays ont été sélectionnés – l'Allemagne, la France et la Pologne – leur choix étant basé sur divers aspects juridiques et historiques.

**Mots-clés :** TVA, indicateurs de performance, changements structurels, France, Allemagne, Pologne.

**JEL classification:** H20, H21, H25.

## Introduction

Le rôle financier est le plus essentiel pour chaque impôt et traditionnellement la raison première de leur mise en œuvre et de leur imposition. Il consiste à fournir au secteur public au sens large les recettes nécessaires pour couvrir les dépenses publiques. De nos jours les impôts sont également de plus en plus utilisés à des fins

sociales et économiques. Il convient de garder à l'esprit que ces fonctions peuvent être remplies certes, par la perception de l'impôt mais aussi par le renoncement volontaire de l'État par le biais d'une disposition dérogatoire à une partie de ses recettes fiscales (Cabannes, 2020, p. 32).

Les impôts sur la consommation sont considérés comme les plus efficaces sources de recettes publiques. Ces taxes sont fréquemment appliquées car elles s'inscrivent dans la nécessité d'un système fiscal fondé sur une base vaste qui incite à l'épargne et à l'investissement, et qui soit facilement administrable. Ils peuvent se présenter sous trois formes dominantes : les taxes sur la valeur ajoutée, les taxes sur les ventes au détail et les droits d'accise. En termes de couverture géographique et de performance la TVA est devenue principale taxe sur la consommation depuis le milieu des années 80. C'est un impôt quasi-universel qui concerne 95% de la population mondiale et est collecté dans 172 États, à l'exception des États-Unis (Alaoui et al., 2022, p. 2).

Taxe sur la valeur ajoutée revêt une importance particulière dans les États membres de l'Union Européenne, où elle est largement harmonisée. Actuellement environ 11% du budget de l'Union Européenne vient des ressources propres fondées sur la TVA. Ce pourcentage correspond à un transfert par les États membres d'une fraction du montant de la TVA (0,3% pour l'année 2021–2027) qu'ils perçoivent sur leur territoire (Toute l'Europe, 2023). C'est pourquoi l'efficacité fiscale de la TVA est fondamentale non seulement pour les gouvernements nationaux, mais aussi pour le budget de l'Union Européenne.

Néanmoins le processus d'harmonisation il existe une variété significative entre les États membres de certaines règles en matière de cette taxe concernant notamment : les seuils d'enregistrement et de collecte, les taux, l'imposition des groupes d'entreprises, le droit de remboursement, les obligations des contribuables, les formes spécifiques d'imposition. Ils exercent une influence sur la performance fiscale de cette taxe et permettent aux États membres d'adapter les caractéristiques d'imposition afin de donner à cette taxe un rôle plus social ou/et économique. Certaines de ces différences ont été préservées depuis l'adhésion des pays à l'Union Européenne pour des raisons pratiques, historiques, pour atteindre des objectifs d'équité ou pour promouvoir le développement dans certains secteurs d'entreprise (Consumption Tax Trends, 2014, p. 44).

Ces dernières années le système de TVA a été subi de nombreuses modifications visant à améliorer sa performance fiscale, à simplifier la collecte, à s'adapter à la numérisation de l'économie et à une meilleure protection de la santé publique et également à lutter contre la fraude et au changement climatique. Un tournant remarquable à cet égard a constitué l'adoption des nouvelles directives et de certains paquets fiscaux entre 2020–2023. Certaines mesures ont également été adoptées indépendamment par de nombreux États membres pour faire face à des phénomènes affectant négativement leurs économies comme le COVID ou l'inflation.

Cet article tente d'examiner les différents aspects de la TVA intracommunautaire et à comparer l'efficacité de cette taxe en France, Allemagne et Pologne. L'auteur cherche une réponse aux questions suivantes : Comment mesurer la performance de la TVA ? Comment cette performance a-t-elle été affectée par des phénomènes tels que la fraude fiscale ou la crise économique ? Quels changements récents ont été proposés par l'Union Européenne et les gouvernements nationaux et mis en œuvre dans les pays analysés dans le domaine de cette taxe ? Cet article est avant tout de nature conceptuelle. Des études juridiques sélectionnées, assistées par certaines méthodes quantitatives (indicateurs de performance), sont utilisées pour atteindre l'objectif de l'article.

Le choix des pays examinés a été déterminé pour des raisons historiques, car l'Allemagne et la France sont les pays où se sont établies les bases du système moderne de la taxe sur la valeur ajoutée. Le concept même de la taxe sur la valeur ajoutée a été créé en Allemagne, où les principales caractéristiques de cette taxe ont été définies. La France est le pays où cette taxe a été mise au point pour la première fois. Les deux pays ont participé au processus d'harmonisation fiscale au sein de l'Union Européenne, façonnant les fondements du système communautaire. Contrairement à ces pays, la Pologne, qui est le plus grand pays du groupe des pays post-communistes, a adopté un modèle harmonisé de cette taxe après son adhésion à l'Union Européenne. Pour garantir un niveau approprié de fiabilité, d'exactitude et d'intégralité des analyses comparatives des systèmes fiscaux, il est nécessaire, entre autres, d'utiliser des sources juridiques nationales ou des statistiques nationales. Leur disponibilité est donc essentielle à leur mise en œuvre. L'auteur s'est référé dans de nombreux cas aux sources originales du droit et aux statistiques nationales pour remplir cette condition dans le cas des analyses réalisées dans cette publication.

## **1. Principes fondamentaux et système de la TVA en France, Allemagne et Pologne**

La taxe sur la valeur ajoutée est considérée comme une innovation fiscale créée pour des raisons économiques autant que budgétaires. Sur l'arène internationale il existe une divergence d'opinion sur le pays où l'idée de cette taxe a été conçue. D'après certains rapport le concept de TVA a été élaboré par Carl Friedrich von Siemens en 1921, un ingénieur d'origine allemande (Monfort, 2021, p. 1), selon d'autres sources d'application d'une taxe générale sur la consommation a été développée en France après la Seconde Guerre mondiale. Quoiqu'il en soit la première version de la TVA a été adoptée pour la première fois en France par l'article 1er de la loi n° 54-404 du 10 avril 1954 dans le cadre d'une réforme fiscale plus générale

(CPO, 2015, p. 14). Dans les années suivantes la TVA est progressivement étendue à travers le monde et a fait l'objet d'un processus d'harmonisation en profondeur dans l'Union Européenne. La TVA est appréciée grâce à de nombreux avantages tel que la relative neutralité, la simplicité, l'équité, la capacité à générer des revenus substantiels et à faciliter la croissance économique (James, 2015, p. 20–35).

La taxe sur la valeur ajoutée présente un certain nombre de caractéristiques fondamentales qui se manifestent dans les échanges nationaux et internationaux. Les plus importants d'entre eux comprennent (OCDE, 2017, p. 11–12) :

- c'est un impôt sur la consommation finale. Il n'est pas imposé sur les entreprises, mais les entreprises sont obligées de transférer le montant de la taxe collectée au consommateur final aux autorités fiscales ;
- la TVA repose sur une assiette large. C'est un impôt général qui s'applique, en principe, à toutes les activités commerciales impliquant la production et la distribution de biens et la prestation de services ;
- la TVA est collectée selon un processus de paiement fractionné. Chaque entreprise de la chaîne des transactions participe au processus de collecte de l'impôt et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA payée à ses fournisseurs et la TVA reçue de ses clients. Ce principe confère à la TVA une neutralité économique.

Il y a plusieurs domaines dans lesquels la TVA n'est pas entièrement harmonisée au sein de l'Union Européenne. Des différences dans le champ d'application de cette taxe correspondent notamment aux suivantes caractéristiques de TVA : seuils d'identification et de collecte de la TVA (franchise en base), exonérations, exclusions / limitations du droit à déduction, taux et traitements préférentiels / régimes spéciaux.

Les seuils d'identification et de collecte de la TVA sont calculés à partir du chiffre d'affaires annuel et sont considérés comme un arbitrage entre la limitation des coûts (administratifs et de conformité) et le besoin de protéger les recettes et d'éviter les distorsions de concurrence. Leur objectif est de simplifier l'imposition de la taxe sur les petites entreprises. Tous les États membres de l'Union Européenne ont adopté les dispositions de la directive 2006/112/CE décrites dans le deuxième chapitre de ce document qui accordent aux petites entreprises un droit à l'exonération de la TVA (Directive, 2006).

France et Pologne emploient un seuil de collecte relativement élevé. En France la franchise en base s'applique aux entreprises (sociétés) dont le chiffre d'affaires au titre de l'exercice précédent n'excède pas (article 293 B Code Général des Impôts, 2024) :

- 91 900 € (ou 101 000 € si le CA de l'année précédente (N-2) est inférieur à 91 900 €) pour les opérations de ventes de marchandises, objets, fournitures

- et denrées à emporter ou à consommer sur place, fourniture de logement (hors location meublée, meublé de tourisme, gîte rural et chambre d'hôtes) ;
- 36 800 € (ou 39 100 € si le CA de l'année précédente (N-2) est inférieur à 36 800 €) pour les prestations de service ;
  - 47 700 € (ou 58 600 € si le CA de l'année précédente (N-2) est inférieur à 47 700 €) pour les activités spécifiques des avocats (par exemple la plaidoirie, conseil juridique), auteurs et artistes-interprètes (pour les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits) ;
  - 19 600 € (ou 23 700 € si le CA de l'année précédente (N-2) est inférieur à 19 600 €) pour les autres activités des avocats (par exemple recouvrement de créances), auteurs et artistes-interprètes (pour les opérations autres que les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits).

Pologne a adopté un seuil d'identification unifié indépendant de la catégorie d'activité économique. Conformément à l'article 113 § 1 de la loi sur le TVA (Ustawa, 2004), les ventes réalisées par les contribuables sont exonérées d'impôt en 2024 si la valeur totale des ventes n'a pas dépassé au cours de l'année fiscale précédente le montant de 200 000 PLN. La valeur des ventes n'inclut pas le montant de la taxe. Tout comme c'est le cas en France, en Pologne la franchise en base permet aux entreprises éligibles d'être exonéré aussi bien de la déclaration que du paiement de la taxe. Allemagne au contraire de France et Pologne utilise un seuil comparativement bas (*Kleinunternehmerregelung*). Les dispositions à cet égard sont incluses dans § 19 de la loi sur la TVA (Umsatzsteuergesetz, 2024). L'exonération de la TVA concerne des entrepreneurs dont le chiffre d'affaires au cours de l'année fiscale précédente n'a pas dépassé 22 000 euros et qui, de manière prévisible, ne dépassera pas 22 000 euros au cours de l'année en cours.

La Directive (2006) donne aux États membres des options très restreintes en ce qui concerne l'établissement de la structure et la nature des exonérations. Ces limitations visent à garantir un niveau d'imposition équitable et d'empêcher les distorsions de concurrence dans le marché intérieur européen. Les exonérations sont nombreuses et couvrent une large gamme de secteur économiques, par exemple : certain services publics (services postaux, services médicaux, éducation, radiodiffusion), culture, mais aussi les prestations spécifiques comme les services financiers ou les opérations immobilières. Les États membres n'ont pas le droit d'exonérer ces derniers, sauf dans le cas déterminé. Ils existent aussi les exonérations distinctives dans en États membres. Ceux-ci incluent, par exemple : en cas d'Allemagne – les opérations effectuées par des ateliers d'aveugles à condition que leur exonération n'entraîne pas de distorsions importantes de la concurrence (ceux qui répondent aux exigences légales), en cas de la France – les travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts des guerres,

**Tableau 1. Taux de TVA selon les catégories de biens et services en France (métropolitaine), Allemagne et Pologne**

Pays	Taux (%)	Application
Allemagne	19,0%	tous les biens et de services auxquelles d'autres taux ne s'appliquent pas
	7,0*	services médicaux (hors services exonérés) ; équipements pour personnes handicapées ; produits d'hygiène féminine ; distribution d'eau ; produits alimentaires ; plantes ; fleurs ; fleurs coupées et plantes ; livres et journaux ; certains livres numériques et publications électroniques ; certaines manifestations culturelles ; musées ; zoos ; cirques ; droits d'auteur ; œuvres caritatives non exonérées ; œuvres d'art livrées par leur auteur ou leurs ayants droit et importation d'objets de collection ; transport par rail sur une longue distance ; transport public de voyageurs à l'échelle locale au sein d'une même municipalité ou si la distance parcourue n'excède pas 50 km ; hébergement hôtelier
France	20,0	tous les biens et de services auxquelles d'autres taux ne s'appliquent pas
	10,0*	produits d'origine agricole ; jardins, plantes et fleurs ; transport de voyageurs ; logements sociaux ; sites et installations de nature culturelle, récréative, éducative ou professionnelle ; droits d'entrée aux expositions ; abonnements à la télévision payante ; droits d'auteur ; services des soins à domicile ; restaurants et restauration collective (à l'exception des boissons alcoolisées) ; traitement des déchets ; assainissement ; transport de voyageurs ; hébergement hôtelier
	5,5*	équipements pour personnes handicapées ; produits d'hygiène féminine ; distribution d'eau ; la plupart des produits alimentaires et boissons (à l'exception des boissons alcoolisées) ; livres et livres numériques ; droits d'entrée aux manifestations culturelles ; travaux réalisés sur des logements de plus de deux ans, sous certaines conditions ; soins à domicile ; abonnements au gaz naturel et à l'électricité ; chauffage urbain ; livraisons d'œuvres d'art par leur créateur ; certains logements sociaux
	2,1**	produits pharmaceutiques ; journaux et périodiques
Pologne	23,0	tous les biens et de services auxquelles d'autres taux ne s'appliquent pas
	8,0*	appareils médicaux ; produits pharmaceutiques ; certains désinfectants appliqués pour la protection sanitaire ; certains équipements destinés aux personnes malvoyantes et certaines semences animales, distribution d'eau ; certains produits alimentaires ; produits et services qui sont, par nature, généralement destinés à la production agricole ; aliments pour animaux ; services vétérinaires ; transport de voyageurs et des bagages qui les accompagnent ; journaux et périodiques ; prêt de livres et de journaux dans les bibliothèques ; droits d'entrée aux spectacles, théâtres, cirques, parcs d'attraction, concerts, musées, cinémas, zoos, etc. ; réception des programmes de télévision et de radio à l'exception de la VOD ; livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ; restaurant et services de restauration ; entretien des logements privés ; hébergement dans les hôtels et autres établissements similaires ; droits d'entrée aux manifestations sportives et utilisation d'installations sportives ; services funéraires ; prestations de services fournies dans le cadre du nettoyage des rues, de l'enlèvement des ordures et du traitement des déchets, à l'exception des services fournis par des organismes publics ; certains services à forte intensité de main d'œuvre
	5,0* 0,0 <sup>1)</sup>	livres électroniques ; livres et magazines régionaux ou locaux ; produits pour les enfants et produits d'hygiène ; certains produits alimentaires (pain, viande, poisson, fruits et légumes, œufs, produits laitiers, produits de boulangerie, jus)

\* Taux réduit

\*\* Taux super réduit

<sup>1)</sup> A compter du 1er février 2022, ce taux a été réduit à 0% pour certains produits alimentaires.

Source : (Consumption Tax Trends, 2022, pp. 74–85).

effectués pour les collectivités publiques et les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif (Bulletin Officiel des Finances Publiques, 2022 ; Directive, 2006, Annexe X, Partie B ; Schwarz et al., 2024).

Les États membres emploient une ample palette de taux qui rend le système de la TVA plus complexe et augmente les coûts de conformité. Coexistence de taux multiples est le facteur d'insécurité juridique (problèmes avec la classification des produits) et peut également faciliter la fraude fiscale (Charlet & Owens, 2010, pp. 13–14). Selon l'article 97 de la Directive (2006), les pays de l'UE ne sont pas autorisés à adopter le taux normal inférieur à 15 % et peuvent utiliser, à une liste restreinte de biens et services (Annexe III), un ou deux taux réduits qui ne peuvent pas descendre en dessous de 5%. Contrairement à l'Allemagne et la France la Pologne applique depuis plusieurs années un taux zéro à maintes fournitures de biens et services sélectionnées, par exemple aux transports internationaux de personnes. Afin de lutter contre l'inflation à compter du 1er février 2022, Pologne a aussi abaissée le taux de 5% à 0% pour certains produits alimentaires (tableau 1). L'Allemagne a introduit pour la première fois un taux zéro à partir du 1er janvier 2023. Il est utilisé pour la taxation des livraisons et de l'installation de certains systèmes photovoltaïques (Jahressteuergesetz, 2022, p. 16) comme le moyen de promouvoir la protection de l'environnement. En France à compter du 15 octobre 2020 les tests COVID-2019 et les vaccins, ainsi que les prestations de services qui y sont étroitement liées, bénéficient d'un taux zéro (Impôts, 2024). Les mesures similaires ont également été utilisé en Pologne et Allemagne pour atténuer les effets de l'épidémie (Egner, 2021, p. 107).

Certains États membres sont autorisés à utiliser des taux spéciaux à un groupe de livraisons défini de manière énumérative. Ces taux spéciaux sont valables pour les pays qui les appliquaient au 1er janvier 1991 (Toute l'Europe, 2024). L'Espagne, la France, l'Irlande, l'Italie et le Luxembourg appliquent encore un taux super-réduit inférieur à 5,0%. En France un taux de TVA super-réduit de 2,1% concerne notamment les produits indiqués dans le tableau 1. L'importantes différences entre les pays peut encore observer en matière de taux normal de TVA. Le taux le plus faible s'établissent à 19% est utilisé par l'Allemagne. En France, ce taux est plus élevé d'un point de pourcentage et en Pologne de 4 points de pourcentage.

Entre les pays européens il y a des disparités marquées dans les règles concernant les restrictions délibérées à la déduction de la TVA. Dans de nombreux domaines, la déduction de taxe d'amont n'est autorisée que de manière limitée (restreint jusqu'à certains seuils, pourcentages de dépenses ou catégories de dépenses) et est parfois entièrement exclue. Les restrictions du droit à déduction concernent, entre autres, certains frais de représentation (uniquement dans la mesure où ils peuvent être considérés comme appropriés selon l'opinion publique générale, sauf les frais qui ne sont pas explicables pour des raisons opérationnelles), les frais liés aux activités de chasse et pêche, dépenses pour l'achat de voiliers ou yachts, frais

de restaurant et débits de boisson, certaines dépenses de divertissement, dépenses pour l'achat de cadeaux (sauf des cadeaux de faible valeur – les objets dont la valeur unitaire n'excède pas 35€ TTC, par objet et par an pour un même bénéficiaire) (Lippross, 2022, p. 1155). Ces restrictions sont précisées en détail dans § 15 de la loi sur la TVA (Umsatzsteuergesetz, 2024).

Certain produits et services sont aussi exclus du droit à déduction en France. C'est le cas notamment des :

- véhicules – la TVA n'est pas déductible sur l'achat de véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes (pour le transport de marchandises et à la fois pour le transport de personnes), les véhicules comme par exemple les bateaux, avions, hélicoptères. À partir du 1er janvier 2022 le contribuable a le droit de déduire 100% de frais d'essence ;
- dépenses d'hébergement et de logement des salariés et des dirigeants ;
- biens cédés gratuitement ou les cadeaux (sauf des cadeaux de faible valeur – les objets dont la valeur unitaire n'excède pas 73€ TTC, par objet et par an pour un même bénéficiaire) ;
- biens et services utilisés à plus de 90% à des fins étrangères à l'entreprise.

En Pologne le législateur a exclu du droit à déduction les dépenses suivantes : liées à services des restauration et d'hébergement (sauf des services précisés par la loi), 50% pour l'acquisition des véhicules dont l'usage n'est pas entièrement professionnel, 50% sur l'achat de carburant utilisés par les véhicules visés ci-dessus.

Il convient de souligner que les différences dans le cadre de la TVA sont également valables pour régimes spéciaux (e.g. petites entreprises, agriculteurs) et territorialité. Certains territoires membres de l'Union Européenne sont exclus d'application de la TVA. Dans le cas de l'Allemagne, cela concerne deux territoires (l'Île d'Helgoland et Büsingen). En France cette situation se produit avec plusieurs régions infra-étatiques (certains départements et territoires d'outre-mer faisant partie de la France – Guadeloupe, la Guyane Française, la Réunion, Mayotte et Saint-Martin). Le système commun de taxation de la TVA s'applique à toutes les zones constituant le territoire de la Pologne.

Conformément à l'article 281 de la Directive (2006) les États membres de l'Union Européenne qui rencontreraient des difficultés pour l'assujettissement des petites entreprises au régime normal de la TVA peuvent appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de l'impôt (notamment des régimes de forfait). Leur introduction peut avoir lieu après consultation du comité de la TVA et à condition que leur application ne résulte pas d'allègement de l'impôt. Étant donné que les États membres ont obtenu le droit de définir librement les conditions et les limites d'application de régimes simplifiés à cet égard, il existe des variations considérables dans leur structures fiscales. Dans le domaine de la TVA, il existe

également un certain nombre d'autres solutions prévoyant une simplification des règles fiscales pour les petites entreprises.

La France par exemple a introduit en matière de TVA trois régimes réservés aux petites et moyennes entreprises. En dehors de franchise en base assujetties à la TVA ont la possibilité d'opter pour le régime simplifié ou le régime réel normal. Le régime simplifié peut être choisie par les contribuables dont la TVA due est inférieure à 15 000 € et dont la valeur de chiffres d'affaires n'excède pas :

- 254 000 € pour les prestations de service et les professions libérales ;
- 840 000 € pour les activités de commerce et d'hébergement (hôtels, chambre d'hôtes, meublés de tourisme, gîtes ruraux).

Les contribuables relevant du régime simplifié doivent déposer une déclaration annuelle comprenant les montants du chiffre d'affaires. Avec ce régime il est nécessaire de payer la taxe avec deux acomptes :

- l'un en juillet (55% de la TVA due en juillet de l'année précédente) ;
- l'autre en décembre (40% de la TVA due en juillet de l'année précédente).

En Allemagne les petites entreprises peuvent profiter de différent fait générateur de la TVA. Comme le prévoit l'article 64 de la Directive (2006) pour les livraisons des biens et prestation de services le fait générateur de la TVA se produit lorsque les livraisons et prestations sont effectuées. Toutefois, à titre d'exception à cette règle, le législateur en Allemagne a prévu que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment du paiement pour les biens et services (Hybka, 2013, p. 584).

## 2. Rendement de la TVA en France, Allemagne et Pologne

Il existe quelques méthodes pour mesurer l'efficacité de la TVA. L'agence gouvernementale fournit traditionnellement des informations sur la part des recettes de TVA dans le PIB. Ce ratio permet généralement des comparaisons internationales et est considéré comme un indicateur relativement transparent. On peut parfois se poser une question si cet indicateur est la bonne mesure parce que la TVA est imposée sur la consommation et pas sur le PIB et des erreurs d'estimation de PIB peuvent le contaminer (Ebrill et al., 2002, p. 45). En pourcentage du PIB, les recettes de TVA représentent en moyenne 8% dans les États membres de l'UE, allant de 4% en Irlande à 13% en Croatie (Alaoui et al., 2022, p. 11). D'après les données du tableau 2, dans tous les pays analysés, le ratio TVA/PIB est inférieur à la moyenne de l'UE. Dans les dernières années TVA en pourcentage du PIB ce ratio a diminué en France, mais a augmenté en Allemagne et en Pologne.

**Tableau 2. Part de la TVA dans PIB et l'indicateur d'efficacité de la TVA en Allemagne, France et Pologne (2013–2022)**

Période	Part de la TVA dans PIB (%)			Indicateur d'efficacité de la TVA (%)		
	Allemagne	France	Pologne	Allemagne	France	Pologne
2013	7,00	7,57	6,96	49,67	44,2	38,04
2014	6,94	7,57	7,31	50,02	44,0	40,41
2015	6,94	7,57	6,85	50,25	44,3	38,69
2016	6,93	7,57	6,83	50,17	44,3	38,68
2017	6,93	7,57	7,91	50,68	45,4	44,57
2018	6,98	7,57	8,23	50,01	46,0	46,75
2019	7,00	7,57	7,90	51,04	46,6	45,34
2020	6,45	7,57	7,89	46,93	44,6	45,41
2021	6,96	7,57	8,20	51,34	47,9	47,57
2022	7,36	7,57	7,51	52,94	48,9	42,88

Source: (Analiza, 2014, p. 82 ; Analiza, 2015, p. 84 ; Analiza, 2016, p. 96 ; Analiza, 2017, p. 85 ; Analiza, 2018, p. 85 ; Analiza, 2019, p. 87 ; Analiza, 2020, p. 97 ; Analiza, 2021, p. 113 ; Analiza, 2022, p. 137 ; Analiza, 2023, p. 112 ; GUS, 2024 ; *Inlandsproduktberechnung*, 2023, pp. 44–51 ; INSEE, 2024a, 2024b ; *Kassenmäßige Steuererinnahmen nach Steuerarten*, 2024).

Le principal facteur déterminant le niveau des recettes de TVA et leur évolution est la capacité d'un pays à prélever la TVA sur sa base naturelle, à savoir la consommation finale, minorée par l'application de taux réduits et d'exemptions (OCDE, 2021, p. 18). Ce niveau est aussi affecté par l'ampleur de la fraude fiscale. Une autre mesure, qui prend en compte les facteurs indiqués et couramment utilisée est l'indicateur d'efficacité également appelée le ratio d'efficacité/consommation (*C-efficiency*). Cette mesure est le ratio des recettes de la TVA à la consommation divisé par le taux standard. Une TVA qui frapperait toute la consommation à un taux uniforme, qui est généralement la référence du FMI dans ses recommandations sur la TVA, aurait une efficacité/consommation de 100% (Ebrill et al., 2002, p. 45).

Le ratio d'efficacité/consommation augmente avec le taux standard et l'importance du commerce dans l'économie. Il est également positivement corrélé à l'âge de la TVA mesuré en nombre d'années depuis l'introduction de la TVA. L'âge de la TVA peut influencer leur performance pour deux raisons : premièrement avec le temps la conformité fiscale peut s'améliorer à mesure que l'administration fiscale accumule de l'expérience en matière de gestion de cette taxe ; deuxièmement avec le temps il se produit généralement des évolutions tangibles dans la structure de la taxe. Selon les études scientifiques, la seule variable structurelle significative pour l'efficacité de la TVA est la différence entre le taux standard et les taux réduits de TVA ; et plus l'écart entre les taux d'imposition est large, plus les recettes de TVA sont élevées dans une manière efficace (Ebrill et al., 2001, pp. 44–47).

Des réformes visant à accroître l'indicateur d'efficacité n'entraînent pas toujours une amélioration du système fiscal. Le ratio d'efficacité peut être augmenté

grâce à plusieurs facteurs, par exemple en refusant le remboursement de la TVA aux exportateurs ou en introduisant des exemptions pour les biens intermédiaires (Keen, 2013, p. 10). L'indicateur le plus élevé est enregistré en Allemagne, où il a atteint presque 53% en 2022. Il est un peu plus faible en France où il a légèrement augmenté ces dernières années. En Pologne un certain nombre de facteurs contribuent à la réduction de cet indicateur, notamment planification fiscale, fraude fiscale, exonérations, taux réduits et arrières d'impôts. Pour cette raison les nouvelles mesures pour améliorer les recouvrements de créances peuvent entraîner une amélioration de ce ratio. L'indicateur considéré est en Pologne relativement faible mais a augmenté légèrement au cours des années 2013–2022.

Le rendement de la TVA est également suivi par un autre indicateur – le ratio de recettes de TVA (RRT) (*VAT revenue ratio*). Ce ratio, développé par l'OCDE, mesure l'écart de TVA en pourcentage de la TVA théorique. Le scénario théorique indique rendement potentiel de la TVA, c'est-à-dire si l'ensemble des assiettes possibles de consommation sont taxées au taux normal (standard). La TVA potentielle correspond à la suppression des exonérations, des exclusions d'assiette et des taux réduits.

On utilise la formule suivante pour le calcul de ce ratio :

$$RRT = \frac{RT}{(DCF - RT)T}$$

où

*RRT* – le ratio de recettes de la TVA (l'indicateur/ratio de rendement de la TVA),

*RT* – recettes de la TVA réelles,

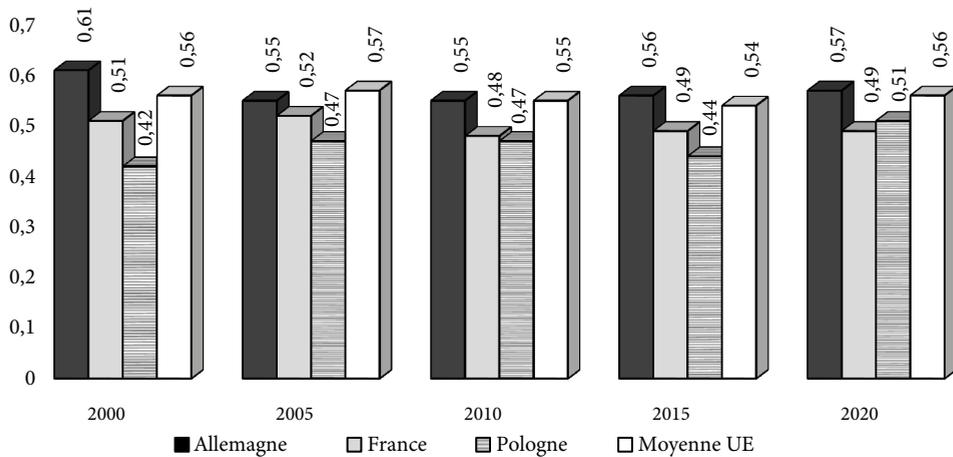
*DCF* – dépenses des consommation finales,

*T* – taux de TVA standard.

L'écart de la TVA mesuré par le RRT est influencé, entre autre par (Dutruiel & Verzat, 2022, p. 12) :

- les seuils de franchise de base pour les petites entreprises,
- les principes de taxation des services transfrontaliers,
- les défaillances d'entreprises,
- les erreurs de l'administration.

Il convient de souligner que, dans le cas de cette mesure, le problème réside dans la définition standard de la base d'imposition potentielle. Même si l'OCDE applique les dépenses de consommation finale incluses dans les comptes nationaux, cela n'est pas précis parce que cela ne prend pas en compte les consommations des entités se livrant à des activités non commerciales, ni les consommations des entités exonérées. La valeur de l'indicateur analysé renseigne sur l'efficacité de la TVA et plus la valeur de RRT est proche de 1, plus la collecte des impôts est efficace.



**Figure 1. Le ratio de recettes de la TVA en Allemagne, France et Pologne (en %)**

Source : (Consumption Tax Trends, 2022, pp. 109–110).

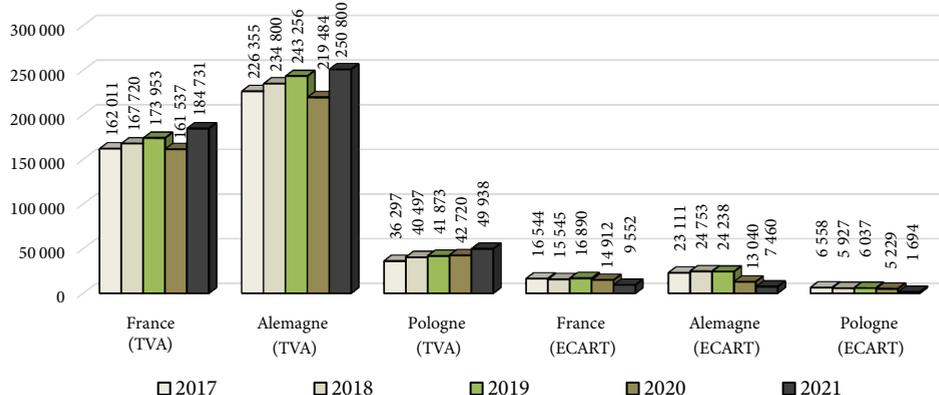
**Tableau 3. Écart de la TVA en Allemagne, France et Pologne**

Période	Écart de la TVA					
	Allemagne		France		Pologne	
	millions d'euros	(% de recettes)	millions d'euros	(% de recettes)	millions d'euros	(% de recettes)
2000	17 876	10,4	13 705	4,3	2606	24,9
2005	21 186	12,2	20 515	7,0	1916	17,3
2010	19 063	9,2	24 000	8,7	5981	20,1
2015	24 706	9,2	19 867	9,4	9477	24,2
2020	13 040	5,6	14 912	8,5	5229	11,1

Source: (European Union, 2013, pp. 29, 30, 41, 2023, p. 189 ; Poniatowski et al., 2018, pp. 25, 31, 43).

Figure 1 indique le RRT pour les pays analysés. En Allemagne cet indicateur est depuis de nombreuses années le plus élevé et n'est que légèrement inférieur au ratio moyen calculé pour tous les pays de l'UE. Parmi les pays européens c'est le Luxembourg qui a le ratio de le plus haut et en 2020 il a atteint la valeur de 0,77. La France et Pologne sont situées au-dessous de la moyenne de l'OCDE avec le RRT un peu plus élevé que dans les pays comme l'Italie, la Grèce, le Royaume-Uni, l'Espagne ou la Belgique. Malgré plusieurs crises économiques, RRT est resté relativement stable dans tous les trois pays considérés depuis les quinze dernières années.

Le RRT est considérablement influencé par l'écart de la TVA. Le calcul de l'écart a été introduit par la Commission Européenne pour estimer l'amplitude des pertes de recettes fiscales causées par des facteurs de nature différente et correspond à la différence entre les recettes de TVA attendues (théoriques) et la TVA effectivement perçue. Il est utilisé pour estimer le manque à gagner qui se produit entre autres,



**Figure 2. Le rendement et l'écart de la TVA en Allemagne, France et Pologne (millions d'euros)**

Source: (Analiza, 2014, p. 82 ; Analiza, 2015, p. 84 ; Analiza, 2016, p. 96 ; Analiza, 2017, p. 85 ; Analiza, 2018, p. 85 ; Analiza, 2019, p. 87 ; Analiza, 2020, p. 97 ; Analiza, 2021, p. 113 ; Analiza, 2022, p. 137 ; Analiza, 2023, p. 112 ; European Union, 2023, p. 188 ; INSEE, 2024b ; Kassenmäßige Steuereinnahmen, 2024).

par la fraude fiscale, les arriérés d'impôts, les cas d'insolvabilité, les faillites et les erreurs de calcul.

L'écart de la TVA pour les pays analysés est présenté dans le tableau 3. Au cours des vingt dernières années, cet indicateur a connu des périodes de hausse et de baisse, mais depuis 2015, les pays étudiés témoignent d'une tendance générale à la baisse (Fouilleron, 2015, p. 32). Le dernier rapport de la Commission Européenne indique que l'écart de la TVA dans le pays analysés représentait en 2020 presque 44,4% de la valeur totale de l'écart de l'UE-27 (European Union, 2023, p. 188).

Les rendements de la TVA sont par construction liés aux évolutions de la consommation ; c'est pourquoi la crise économique a un impact négatif sur les recettes fiscales. À cause de confinement pendant la période affectée par la COVID-19 et aux mesures de réduction de taux d'imposition, certains pays ont connu des baisses de recettes de la TVA. Ce phénomène a pu être observé en France et Allemagne en 2021, mais pas en Pologne où, malgré la crise, les recettes fiscales provenant de la TVA ont légèrement augmenté (figure 2).

### 3. Défis émergents et restructurations en cadre de la TVA

#### 3.1. Fraude à la TVA

La question de l'écart de la TVA a fait l'objet de nombreuses discussions au sein de l'Union Européenne depuis plusieurs années. Cette discussion prend de l'import-

tance compte tenue de fait que, entre 2017 et 2021, l'Union Européenne a perdu presque 536 milliards d'euros à cause de l'écart de TVA. Les écarts les plus faibles ont été observés en Finlande (1,3%), en Estonie (1,8%) et le plus élevé en Roumanie (35,7% des recettes de TVA manquantes), suivie de Malte (24,1%) et de l'Italie (20,8%) (Alaoui et al., 2022, p. 31). L'écart pose aussi un problème pour les pays analysés (tableau 3). Le défi posé par l'ampleur de la fraude fiscale et l'écart fiscal qui en résulte a conduit à la recherche de nouvelles solutions tant à l'échelle nationale qu'internationale.

Les mesures mises au point pour lutter contre fraude fiscal comprennent notamment : le mécanisme d'autoliquidation, le paiement scindé (fractionné), la responsabilité solidaire, la facturation électronique, l'e-reporting, le fichier de contrôle unique. Les différents pays utilisent à présent les méthodes mentionnées ci-dessus à des degrés divers (tableau 4). La première mesure – le mécanisme d'autoliquidation – consiste à inverser la charge de la TVA. Avec ce mécanisme la responsabilité du paiement de la TVA est transférée du fournisseur à son client. L'autoliquidation s'applique particulièrement aux opérations entre les entreprises étrangères (non implantées dans le pays) et les entreprises domiciliées qui sont immatriculées auprès de l'administration fiscale.

Un autre moyen pour lutter contre la fraude est le mécanisme dit du paiement scindé (ou retenue à la source). Dans le cadre de ce mécanisme, le fournisseur facture la TVA sur ses ventes au client selon les règles habituelles, mais lorsque le client effectue le paiement une partie correspondant à la TVA – est soit transféré directement aux autorités fiscales (mécanisme de retenue), soit dépose sur le compte de TVA spécial du fournisseur (paiement scindé) au lieu de la payée au fournisseur.

**Tableau 4. Mesures adaptées pour la lutte contre la fraude fiscale**

Pays	Facturation électronique et/ou e-reporting (e.g. fichier de contrôle unique)	Responsabilité solidaire	Autoliquidation (bien sensible de la fraude)	Paiement scindé obligatoire
Allemagne	oui	oui	oui	non
France	oui	oui	oui	non
Pologne	oui	oui	non	oui

Source : (Consumption Tax Trends, 2022, pp. 115–125).

La responsabilité solidaire prévoit que lorsque la TVA a été frauduleusement éludé une personne qui, sciemment ou imprudemment, a participé à les opérations liées à cette fraude sont solidairement redevable de la TVA non reversée. Les lois fiscales de chaque pays prévoient généralement certaines prémisses supplémentaires pour cette responsabilité. Cette prémisses comprend notamment : une connaissance

insuffisante du marché et des produits pour conduire les activités économiques, l'utilisation des prix de dumping, les paiements à des tiers ou à l'étranger, les prêts non garantis avec des taux d'intérêt irréalistes, les offres de profit garanti sur des transactions de grande valeur. La facturation électronique et/ou l'e-reporting sont utilisés dans chacun des trois pays étudiés. L'existence d'approches technologiques telles que les systèmes de facturation électronique permettent non seulement de lutter contre l'ampleur de la fraude mais aussi de simplifier l'utilisation de déclarations préremplies. Dans certains cas, l'une des méthodes est remplacée par une autre qui, de l'avis de l'État membre, est plus efficace pour lutter contre la fraude. En Pologne, par exemple, le système du paiement scindé a remplacé le mécanisme d'autoliquidation en 2019. Dans sa forme obligatoire ce système s'applique aux fournitures d'une liste définie de biens et services considérés comme sensibles à la fraude (comme les quotas d'émission de CO<sub>2</sub>, les téléphones mobiles, les tablettes, les services de construction, la ferraille, etc. qui étaient auparavant soumis à une autoliquidation nationale), fourni par l'un entreprise à une autre entreprise, si le montant brut facturé dépasse 15 000 PLN. Sur décision du client un mécanisme optionnel de paiement fractionné peut être appliqué aux fournitures qui ne sont pas couvertes par le paiement fractionné obligatoire.

### 3.2. Recouvrement de créances

Un autre problème auquel les États membres de l'Union Européenne sont confrontés est la dette des contribuables envers le Trésor public. Ce problème varie en intensité selon les pays étudiés. La stratégie de recouvrement de créances propre consiste à intervenir et à prendre éventuellement des mesures à l'encontre de ceux qui ne produisent pas leurs déclarations à temps, ou n'effectuent pas de paiement à la date d'échéance. Allemagne et France font partie des pays où le ratio moyen des arriérés d'impôts par rapport aux recettes nettes tirées des taxes ne dépasse pas 5% (OCDE, 2023, p. 130). Au contraire, en Pologne ce ratio est plus élevé et excède 25%. Il est particulièrement haut en ce qui concerne la TVA. Depuis 2017 le ratio des arriérés de TVA par rapport aux recettes nettes de cette taxe surpasse 50% (Ministerstwo Finansów, 2018a–2021a, pp. 2–5, 2018b–2021b). Il est influencé par de nombreux facteurs. Il est premièrement affecté par le taux de respect des délais de dépôt des déclarations et de paiement de la TVA. L'analyse indique que ce taux, par rapport aux dépôts des déclarations, est légèrement plus élevé en Pologne que dans les autres pays étudiés (tableau 5). La situation inverse s'applique au respect du délai de paiement.

En Pologne depuis plusieurs années de plus en plus d'arriérés de TVA restent impayés par rapport aux années précédentes en raison de la diminution de l'efficacité des activités de recouvrement. Les comparaisons internationales dans ce domaine posent un défi pour un chercheur à cause des données manquantes. Avec

**Tableau 5. Taux de respect des délais de dépôt des déclarations et de paiement de la TVA et le pourcentage de déclarations déposées par voie électronique**

Type de mesure	Allemagne		France		Pologne	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Déclarations	80,1	79,2	91,4	91,1	97,3	97,7
Paiement	–	–	96,5	96,0	87,9	87,7
Dépôt électronique	91,6	92,6	97,7	97,8	98,3	99,6

Source : (OECD, 2021, pp. 198–217).

les temps les pays de l'Union européenne développent de nouveaux mécanismes de sécurisation du recouvrement de la TVA et d'exécution des arriérés d'impôt.

Parmi les outils conventionnels pour réduire les arriérés d'impôt employée par les États membres de l'Union Européenne figurent, entre autre, les suivants : la saisie des biens des contribuables, le paiement différé, le changement de modalités de paiement, l'ouverture de procédures de faillite, et l'imposition d'une responsabilité solidaire (OECD, 2013, p. 320–321). Il existe également des mesures visant à prévenir la naissance de créances ou à persuader le contribuable de coopérer une foi que les arrières sont apparus. L'une de ces mesures consiste à évaluer le risque de non-respect des obligations de paiement, la probabilité d'insolvabilité ou d'autres difficultés financières.

De nombreuses administrations fiscales mettent en œuvre diverses méthodes destinées à modifier le comportement des contribuables. Par exemple, elles font des études randomisées pour mesurer les effets de différentes approches sur les contribuables, générant ainsi des stratégies pour encourager des actions telles que les rappels écrits demandant le paiement des taxes. Il existe également des pays qui appliquent ce qu'on appelle la politique de la honte. Ils publient les noms des débiteurs ou refusent les demandes de passeport, révoquent ou déclarent comme invalide un passeport déjà délivré sur la base de ce que l'on appelle l'alerte passeport si le nom du contribuable était inscrit sur la liste des débiteurs fiscaux.

### 3.3. Economie digitale

L'ère du numérique a lancé un défi aux administrations fiscales des pays de l'Union Européenne. En 2022 l'Union Européenne a proposé un paquet qui vise à mettre à profit les progrès technologiques pour créer un système de TVA plus actualisé et résistant aux infractions fiscales. Ce paquet comprend les actions suivantes (Commission Européenne, 2022, p. 1–4) :

- l'introduction d'un enregistrement unique ;
- le nouveau mécanisme de la déclaration de TVA numérique en temps réel, basé sur la facturation électronique ;

- l’actualisation des règles applicables au transport de personnes et aux plateformes d’hébergement.

Les deux premières modifications prévues auront l’application la plus répandue car elles s’appliqueront au groupe d’entités le plus nombreux. Les nouvelles règles concernant les portails d’un enregistrement unique (guichet unique ou OSS et guichet unique pour les importations ou IOSS) ont été introduites depuis le 1er juillet 2021. Ces règles offrent aux entreprises qui réalisent des ventes transfrontières de biens et de services destinées aux consommateurs de l’UE la possibilité de déclarer et reverser la TVA due en utilisant un nouveau système en ligne dans une seule État membre. Les entreprises qui optent pour ce dispositif ne sont plus obligés de s’immatriculer auprès des administrations fiscales de chaque État membre de consommation afin de déclarer et payer la TVA due.

Dans le système en vigueur les entreprises doivent présenter à leur autorité fiscale nationale un état récapitulatif qui donne une vue d’ensemble de leur activité transnational. Ces informations sont ensuite partagées avec d’autres États membres. Une fois que les nouvelles règles seront en place cette obligation pour les entreprises de l’UE cessera d’exister. Au lieu de cela les entreprises émettront des factures électroniques pour les opérations transfrontières entre entreprises et communiqueront automatiquement à leur administration fiscale une partie des données provenant de ces factures.

Les pays de l’Union Européenne emploient diverses mesures encore non harmonisées pour mieux adapter leur système de la TVA en utilisant les nouvelles technologies. L’une de ces mesures, appliquée par les administrations fiscales, est la blockchain. Plusieurs projets existants dans le domaine de la blockchain et de la fiscalité se concentrent spécifiquement sur la TVA. Il consiste d’un prototype de prévention de la fraude à la TVA. Cette solution implique un reporting en temps réel des activités basées sur la technologie blockchain pour permettre aux autorités fiscales d’effectuer des contrôles automatisés sur les factures (Weber, 2023, p. 214).

Certains États membres, pour améliorer la discipline fiscale, développent les stratégies de gestion des risques fondées sur la science des données, appliquent divers outils analytiques ou même prennent également des initiatives innovantes reposant sur l’intelligence artificielle. D’après les données présentées par OCDE la plupart des administrations ont déjà adopté l’intelligence artificielle pour l’évaluation des risques, la détection des fraudes, ou la communication avec les contribuables (par exemple 61,5% des pays utilisent un assistant virtuel).

L’influence des nouvelles technologies dans le domaine fiscal est également visible dans les pays analysés. Par exemple, en Pologne depuis le 1er janvier 2022, les entrepreneurs peuvent se servir d’une plateforme de facturation électronique national (KSeF). Elle permet l’échange de factures (d’émettre, d’envoyer, de recevoir et de sauvegarder des documents électroniques dans un format structuré).

Le ministère des finances a préparé un service accessible au public permettant à chaque citoyen de télécharger le reçu d'une caisse enregistreuse électronique sur un smartphone, via une application mobile.

## Conclusion

Malgré le niveau avancé d'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée, il existe encore des différences significatives entre les États membres dans son fonctionnement. Dans le cas des pays étudiés elles concernent non seulement les taux d'imposition mais aussi les seuils d'identification et de collecte, l'exonération et l'imposition de certains groupes de contribuables. Elles ont un impact marquant sur la performance de la taxe en question. Cette performance mesurée par l'indicateur – le ratio de recettes de la TVA – est depuis de nombreuses années plus élevée en Allemagne qu'en France et en Pologne. En fait la France et la Pologne sont des pays où cet indicateur est inférieur à la moyenne de l'UE. Au contraire, en Allemagne, il se situe autour de cette moyenne.

Ces dernières années un certain nombre de crises économiques de diverses natures ont eu un effet sur la situation économique des pays examinés. Ces pays ont réagi à ces crises de manières variées. La réponse à la question de savoir dans quelle mesure les crises ont influencé l'efficacité de la TVA dans les pays étudiés nécessiterait des analyses plus approfondies. Le fait incontestable est que ces crises ont initié la recherche de nouvelles solutions optimales en matière de fiscalité. Ce phénomène se produit également dans le domaine de la TVA. La nécessité de lutter contre la fraude fiscale, de réduire l'ampleur des arriérés et le progrès technologique ont contribué à l'introduction de modifications notables dans le système de cette taxe.

La fraude fiscale et les dettes envers le trésor constituent depuis plusieurs années un problème plus ou moins grave dans les États membres de l'Union Européenne. C'est en Pologne que ces phénomènes réduisent le plus l'efficacité de la TVA. Dans les États membres de l'UE, le manque à gagner des recettes de la TVA causé par la fraude fiscale est estimé à 60,6 milliards d'euros en 2021. La Pologne fait partie des pays de l'UE avec l'écart de TVA le plus haut. Cet indicateur a atteint en 2020 presque 11,1%. Un aspect positif est la baisse systématique de cet indicateur ces dernières années. L'écart de TVA est à l'origine de modifications fondamentales dans le système de la TVA introduites au cours de la dernière décennie. L'Union Européenne et les différents États membres ont mis en œuvre un certain nombre de mesures visant à réduire leur ampleur.

Les outils traditionnels utilisés pour cette cible ont été complétés par des mesures constituants de nouvelles technologies. Pour décourager et détecter la fraude, on

a développé et déployé, entre autres, la transmission électronique de données, la facturation électronique, l'autoliquidation, le paiement scindé, le data mining, les échanges automatiques d'informations bancaires, la blockchain. L'utilisation de l'intelligence artificielle par les administrations fiscales présente des défis et des opportunités considérables. Elle permet d'améliorer la communication entre les autorités fiscales et contribuables, la gestion des risques fiscaux, la collecte, le traitement et transmission de données, de cibler les contrôles fiscaux et le recouvrement des amendes. Parmi les nouveaux remèdes introduits pour contrecarrer les phénomènes négatifs, comme la fraude fiscale, dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, les solutions systémiques basées sur les technologies modernes semblent être les plus performantes. Les systèmes de facturation électronique et le dossier d'audit standard, entre autres, sont considérés comme relativement efficaces. Leur mise en œuvre dans les États membres de l'Union européenne reposait sur des normes et principes comparable.

## References

- Alaoui, O., Dedrie, M. V., & García-González, M. A. (2022). *La comparaison internationale des systèmes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)*. Conseil des Prélèvements Obligatoire.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2018 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2021 roku*. NIK.
- Analiza. (2014). *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku*. NIK.
- Bulletin Officiel des Finances Publiques. (2022). *TVA – Exonération des opérations d'assurance et de réassurance et des prestations de services afférentes à ces opérations effectuées*

- par les courtiers et intermédiaires d'assurance*. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/13492-PGP.html/ACTU-2022-00026>
- Cabannes, X. (2020). *Droit fiscal*. Édition Dalloz.
- Charlet, A., & Owens, J. (2010, septembre). Une perspective internationale sur la TVA. *Revue de Droit Fiscal*, 39, 9–17.
- Commission Européenne. (2022). *La TVA à l'ère de numérique*. [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-La-TVA-a-lere-du-numerique\\_fr](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-La-TVA-a-lere-du-numerique_fr)
- Consumption Tax Trends. (2014). *VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD.
- Consumption Tax Trends. (2022). *VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD.
- CPO. (2015, 16 décembre). *La taxe sur la valeur ajoutée*. Conseil des prélèvements obligatoires publications.
- Directive. (2006). Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. (OJ L 347, 11.12.2006).
- Dutruel, C., & Verzat, V. (2022). *La place de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les finances publiques. Rapport Particulier 2*. Conseil des Prélèvements Obligatoires.
- Ebrill, L., Keen, M., & Perry, V. J. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. P., & Summers, V. (2002, juin). L'attrait de la taxe sur la valeur ajoutée. *Finances & Développement*, 44–47.
- Egner, U. (2021). Senkung der Mehrwertsteuersätze im Zuge der Corona-Pandemie – wie wirkte sie auf die Inflation? *WISTA-Wirtschaft und Statistik*, 3, 106–124.
- European Union. (2013). *2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT GAP in the EU-27 Member States*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d9dcfaf5-27e3-11ec-bd8e-01aa75ed71a1>
- European Union. (2023). *VAT Gap in the EU*. Publications Office of the European Union. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/84ba1bdf-7230-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en>
- Fouilleron, A. (2015). *La taxe sur la valeur ajoutée et les finances publiques. Rapport particulier 6*. Conseil des Prélèvements Obligatoire.
- GUS. (2024). *Wskaźniki makroekonomiczne*. <http://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne>
- Hybka, M. M. (2013). Szczególne procedury rozliczania podatku od wartości dodanej przez małych przedsiębiorców w Polsce, Niemczech i Wielkiej Brytanii. W: A. Bielawska (red.), *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw* (pp. 584–593). Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 572, Ekonomiczne Problemy Usług, 102.
- Impots. (2024). *Fiscalité des entreprises*. <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/fiscalite-des-entreprises>
- Inlandsproduktberechnung*. (2023). Statistisches Bundesamt Deutschland.
- INSEE. (2024a). *Le produit intérieur brut (PIB) et ses composantes à prix courants*. [https://www.insee.fr/fr/statistiques/2830613#figure1\\_radio2](https://www.insee.fr/fr/statistiques/2830613#figure1_radio2)
- INSEE. (2024b). *Impôts. Données annuelles de 1995 à 2023*. <https://www.insee.fr/fr/statistiques/2381408#tableau-figure1>
- Jahressteuergesetz. (2022). Jahressteuergesetz, Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16 Dezember 2022 (BGBl. I 2022, Nr. 51 vom 20.12.2022, S. 2294).

- James, K. (2015). *The rise of the value-added tax*. Cambridge University Press.
- Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten. (2024). [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html)
- Keen, M. (2013). *The anatomy of the VAT*. International Monetary Fund.
- Légifrance. (2024). *Code général des impôts*. <https://www.legifrance.gouv.fr>
- Lippross, O. G. (2022). *Umsatzsteuer*. Erich Fleischer Verlag.
- Monfort, B. (2021). 100 Jahre „Veredelte Umsatzsteuer“: Die Gebrüder von Siemens und die Erfindung der Mehrwertbesteuerung. *Umsatzsteuer Rundschau*, 70(1). <https://doi.org/10.9785/ur-2021-700102>
- Ministerstwo Finansów. (2018a). *Informacja o kształtowaniu się zaległości budżetowych w 2017 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/dane-za-lata-2003---2018>
- Ministerstwo Finansów. (2018b). *Wpływy budżetowe w okresie od 01 stycznia 2017 roku do 31 grudnia 2017 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/dane-za-lata-2003---2017>
- Ministerstwo Finansów. (2019a). *Informacja o kształtowaniu się zaległości budżetowych w 2018 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2018-r-zaleglosci-budzetowe>
- Ministerstwo Finansów. (2019b). *Wpływy budżetowe w okresie od 01 stycznia 2018 roku do 31 grudnia 2018 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2018-r-wplywy-budzetowe>
- Ministerstwo Finansów. (2020a). *Informacja o kształtowaniu się zaległości budżetowych w 2019 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2019-r4>
- Ministerstwo Finansów. (2020b). *Wpływy budżetowe w okresie od 01 stycznia 2019 roku do 31 grudnia 2019 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2019-r3>
- Ministerstwo Finansów. (2021a). *Informacja o kształtowaniu się zaległości budżetowych w 2020 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-r5>
- Ministerstwo Finansów. (2021b). *Wpływy budżetowe w okresie od 01 stycznia 2020 roku do 31 grudnia 2020 roku*. <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-r4>
- OCDE. (2017, 24 octobre). *Mécanismes pour la collecte effective de la TVA/TPS lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. Rapport*. [https://www.oecd.org/fr/publications/mecanismes-pour-la-collecte-effective-de-la-tva-tps-lorsque-le-fournisseur-n-est-pas-situe-dans-la-juridiction-d-imposition\\_68f37f3c-fr.html](https://www.oecd.org/fr/publications/mecanismes-pour-la-collecte-effective-de-la-tva-tps-lorsque-le-fournisseur-n-est-pas-situe-dans-la-juridiction-d-imposition_68f37f3c-fr.html)
- OCDE. (2021, 9 février). *Tendances des impôts sur la consommation 2020. TVA/TPS et droits d'accise: Taux, tendances et questions stratégiques*. [https://www.oecd.org/fr/publications/tendances-des-impots-sur-la-consommation-2020\\_3f06ea4d-fr.html](https://www.oecd.org/fr/publications/tendances-des-impots-sur-la-consommation-2020_3f06ea4d-fr.html)
- OCDE. (2023, 16 décembre). *Administration fiscale 2023. Information comparative sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées et émergentes*. [https://www.oecd.org/fr/publications/administration-fiscale-2023\\_678bbe59-fr.html](https://www.oecd.org/fr/publications/administration-fiscale-2023_678bbe59-fr.html)
- OECD. (2013). *Tax Administration 2013. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2013\\_9789264200814-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2013_9789264200814-en.html)
- OECD. (2021). *Tax Administration 2021. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. [https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2021\\_cef472b9-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2021_cef472b9-en.html)
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Durán-Cabré, J. M., Esteller-Moré, A., & Śmietanka, A. (2018). *Study and reports of the VAT GAP in the EU-28 Member States:*

- 2018 final report. CASE-Center for Social and Economic Research. <https://ideas.repec.org/p/sec/report/0496.html>
- Schwarz, B., Widmann, W., & Radeisen, R. R. (2024). *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (UStG) – mit Fortsetzungsbezug*. Haufe-Lexware. <https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium>
- Toute l'Europe. (2023). *Budget de l'UE : Que sont les nouvelles ressources propres de l'Union européenne ?* <https://www.touteurope.eu/fonctionnement-de-l-ue/budget-europeen-queles-ressources-propres-pour-l-union-europeenne>
- Toute l'Europe. (2024). *Les taux de TVA dans l'UE*. <https://www.touteurope.eu/economie-et-social/les-taux-de-tva-dans-l-ue>
- Umsatzsteuergesetz. (2024). Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 11. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 354) geändert worden ist.
- Ustawa. (2004). Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, 1598, 1852).
- Weber, D. (2023). *The implications of online platforms and technology for taxation*. IBFD.