

CES/T.V.A. (68) I

A V I S

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

PARTIE I

Luxembourg, le 22 mars 1968

S O M M A I R E

PAGE

I	Considérations liminaires d'ordre général.....	1
A)	Quant à la procédure d'élaboration des règlements et directives de la CEE.....	1
B)	Quant aux aspects généraux de notre politique fiscale.....	3
C)	Quant au degré de conformité des options de base du projet d'étude avec les exigences de la poli- tique fiscale ci-dessus définie.....	8
II	Les aspects essentiels de la réforme.....	12
A)	Les problèmes liés au choix d'un nouveau système de taxes sur le chiffre d'affaires.....	13
1)	La critique du système actuel.....	13
2)	Le système proposé.....	15
B)	Les problèmes liés à certaines modalités du nouveau système.....	18
1)	Le champ d'application de la taxe.....	18
2)	Les exemptions.....	19
3)	L'imposition forfaitaire.....	25
4)	Le régime particulier prévu à l'endroit des petites entreprises.....	29
5)	Le régime à prévoir à l'endroit de l'agri- culture.....	32
C)	Les problèmes liés aux mesures transitoires.....	35
D)	Les problèmes liés à la fixation des taux d'impôt.....	40
III	Conclusions provisoires.....	46

I Considérations liminaires d'ordre général

Le projet d'étude concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), soumis pour avis au Conseil Economique et Social par une lettre de Monsieur le Ministre du Trésor en date du 27 juillet 1967, constitue une première approche des problèmes de technique fiscale que soulève l'introduction au Grand-Duché de Luxembourg de ce système de taxation indirecte, en exécution des directives du Conseil de la C.E.E. du 11 avril 1967, prises sur la base des articles 99 et 100 du Traité de Rome et dûment notifiées aux Etats membres conformément à l'article 191 dudit Traité.

Tout en se félicitant d'avoir été saisi de ce document préparatoire de notre future législation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et sans vouloir méconnaître en rien les mérites incontestables de celui-ci, le Conseil Economique et Social voudrait néanmoins, en guise d'introduction à son avis afférent, émettre quelques considérations liminaires d'ordre général,

- A) sur certains aspects de la procédure d'élaboration des règlements et directives de la C.E.E.,
- B) sur la nécessité qu'il y a de tenir compte, dans le domaine fiscal, outre de l'aspect technique de la question, des exigences d'ordre économique et social qui s'imposent en l'occurrence, de façon à ce que les réformes entreprises en la matière répondent adéquatement à une conception de politique fiscale d'ensemble,
- C) sur le degré de conformité des options de base du projet d'étude soumis au Conseil avec une telle politique fiscale.

A) Quant à la procédure d'élaboration des règlements et directives de la C.E.E.

Les réflexions ci-après sont inspirées par la constatation du fait que les directives du Conseil de la C.E.E. en date du 11 avril 1967 enserrent le législateur national dans

un étau assez étroit, en n'abandonnant à la liberté de décision de ce dernier qu'une gamme d'options relativement limitée et ce dans un domaine particulièrement important non seulement pour les finances publiques, mais encore pour la politique générale de l'Etat.

Tout en reconnaissant qu'il s'agit là d'une conséquence juridiquement justifiée par les dispositions du Traité de Rome et par l'article 49 bis de notre Constitution, et sans vouloir contester pour l'instant, quant au fond, le bien-fondé des solutions préconisées par les directives, au regard des principes applicables en l'occurrence, le Conseil Economique et Social se demande toutefois si, en raison même de l'incidence de telles mesures sur le plan national, les instances intervenant normalement dans notre procédure législative ne devraient pas être associées de quelque manière aux travaux préparatoires des règlements et directives de la C.E.E., de façon à ce que les représentants du Luxembourg participant à l'élaboration de ces actes émettent leur vote en meilleure connaissance de cause et en accord avec nos organes nationaux.

Certes, le Traité ne prévoit pas que les représentants au sein du Conseil des Ministres prennent leurs décisions en vertu d'un mandat émanant des instances nationales, et il y a des limites à la possibilité de fait de donner des mandats impératifs à ces représentants. En effet, les décisions à prendre sur le plan communautaire, dans la mesure où elles ne sont pas liées, quant à leur contenu, à des règles précises du Traité, constituent le plus souvent l'expression d'un compromis entre les différents intérêts nationaux en présence, ce qui présuppose dans le chef des membres du Conseil qu'ils puissent faire preuve d'une certaine souplesse et disposer d'une marge suffisante de liberté de manoeuvre.

Il est vrai aussi que par l'intermédiaire des organes intervenant obligatoirement dans la genèse des règlements et directives - à savoir l'Assemblée et le Comité économique et social -

si ce n'est par la voie des organisations professionnelles oeuvrant au niveau de la Communauté - les membres des corps constitués et des milieux intéressés de notre pays ont la possibilité d'exprimer leurs vues à l'égard des textes communautaires au stade des travaux préparatoires de ceux-ci.

Il faut relever enfin que, pour ce qui est plus spécialement de la matière régie par les directives du 11 avril 1967, le Gouvernement avait bien voulu informer en 1964 les seuls représentants de l'industrie, du commerce et de l'artisanat sur les principales options que comportait l'adoption de ces directives en vue d'une étude du problème, alors que les représentants du salariat qui sont profondément intéressés par la question, n'ont pas été consultés.

Il n'en reste pas moins qu'il serait souhaitable, sur un plan général, d'institutionnaliser chez nous une procédure de consultation des instances nationales, dont notamment le Conseil Economique et Social, sur les problèmes d'intérêt général appelés à faire l'objet d'un règlement ou d'une directive de la part du Conseil des Ministres de la CEE, de manière à dégager en temps utile une synthèse des vues existant en la matière, destinée à servir d'orientation pour nos représentants au sein des organes communautaires. Tel devrait être plus spécialement le cas pour ce qui est des directives prévues respectivement à l'article 4 de la 1ère et à l'article 15 de la 2ème directive du 11 avril 1967 concernant la suppression des frontières fiscales et le régime de la T.V.A. applicable à l'agriculture.

B) Quant aux aspects généraux de notre politique fiscale.

Le Conseil Economique et Social ne peut s'empêcher d'exprimer ses regrets en présence du fait que le projet d'étude élaboré par l'Administration de l'Enregistrement ne soit pas assorti d'une déclaration du Gouvernement définissant sa politique fiscale d'ensemble, par rapport à laquelle il conviendrait d'apprécier le présent projet. Le Gouvernement paraît en effet s'être borné à se rallier aux motifs, d'ailleurs souvent pertinents, qui ont commandé l'adoption des directives de la CEE et avoir donné, pour le surplus, comme seule consigne à l'Administration que les recettes fiscales

à provenir de la nouvelle T.V.A. devraient être au moins les mêmes que celles qui sont perçues actuellement au titre du régime de la taxe sur le chiffre d'affaires en vigueur.

Cette approche sommaire du problème est d'autant plus regrettable que les directives du 11 avril 1967 ne font qu'emmancher un mécanisme d'harmonisation fiscale qui, loin de s'arrêter aux simples modalités d'un système commun de taxation indirecte, est destiné à conduire, à longue échéance, à l'adoption de taux et d'exemptions uniformes pour cette imposition et à s'étendre de plus aux impôts directs, à telle enseigne que l'ensemble de la structure des recettes fiscales s'en trouvera atteint.

Or, dans une telle perspective, les données fondamentales ci-après paraissent devoir être retenues.

En présence d'un niveau donné des dépenses de l'Etat - et à plus forte raison, lorsque ce niveau se trouve être très élevé - la couverture des besoins afférents par la voie de l'impôt soulève avant tout le problème du choix des moyens à mettre en oeuvre à cet effet et plus particulièrement celui de la répartition de la charge d'impôt entre les taxes directes et les taxes indirectes.

1) Or, lors de ce choix, il y a lieu de tenir compte des faits et considérations ci-après:

Les impôts directs sont traditionnellement considérés comme étant susceptibles de réaliser plus parfaitement la justice sociale par la possibilité qu'ils offrent d'adapter la charge de ces impôts au niveau de vie des contribuables - sujets visés par les impôts directs - par opposition aux impôts indirects, qui, en tant qu'ils frappent indistinctement certaines opérations, sans considération de la personne qui supporte l'impôt, ont un effet simplement proportionnel sinon régressif par rapport aux facultés contributives des personnes ainsi taxées et ce d'une façon d'autant plus prononcée que les tranches de revenu les plus élevées y échappent généralement, alors que celles-ci, au lieu d'être dépensées pour l'achat de biens de consommation, tombent pour une partie essentielle en épargne.

2) A cette analyse traditionnelle, il faut cependant apporter plusieurs correctifs :

a) D'une part, en effet, les impôts indirects sont généralement diversifiés en fait quant à leur poids, suivant qu'ils frappent des produits de première nécessité ou des produits répondant à des besoins non essentiels, et ce par l'effet d'exemptions, de taux différenciés et au moyen de droits spécifiques telles que les accises et les taxes de consommation.

D'autre part, dans la mesure où les impôts indirects paraissent devoir être supportés par les consommateurs, en tant qu'ils se retrouvent dans les prix, leur effet à cet égard se trouve atténué par l'application, très généralisée au Grand-Duché, de la clause de l'échelle mobile dont bénéficient la plupart des revenus salariaux destinés en majeure partie à être dépensés en biens de consommation, à telle enseigne que la charge de ces impôts retombe partiellement sur les employeurs des secteurs public et privé, ce qui est de nature à peser sur les négociations entre ceux-ci et les organisations représentatives des travailleurs de ces secteurs.

b) D'un autre côté, il ne convient pas de perdre de vue que les impôts directs, pour autant qu'ils frappent les entreprises, ont tendance, à l'instar des impôts indirects, à être répercutés sur les prix, tant du moins que le marché le permet, si bien que sous ce rapport les réflexions émises à l'égard des impôts indirects s'appliquent également pour partie aux impôts directs.

3) Les constatations faites ci-dessus doivent enfin être complétées par la prise en considération de l'incidence des impôts sur les mouvements internationaux de biens et de capitaux, cet aspect de la question étant pour notre pays d'une importance inégalée partout ailleurs, en raison de la proportion relativement élevée que représentent nos transactions internationales dans le total de nos affaires.

a) Sous ce rapport, il convient de retenir d'abord comme prémisse le fait qu'en matière d'impôts directs, il est généralement fait application du principe du pays d'origine, tandis qu'en matière d'impôts indirects, c'est le principe du pays de destination qui se trouve être de règle, dans l'état actuel des choses du moins. C'est dire qu'il n'est pas fait de différenciation dans la charge en impôts directs qui vient à être imposée à l'occasion de l'élaboration d'un produit ou d'un service, suivant que ceux-ci sont destinés au marché intérieur ou à l'exportation, tandis qu'en matière d'impôts indirects, les biens et services ne devraient être grevés de tels impôts que dans le seul Etat où ils sont consommés, un mécanisme de détaxation à l'exportation et de taxation à l'importation assurant l'application de ce principe.

aa) Il en résulte comme conséquence pour un pays tel que le nôtre - obligé d'exporter le plus clair de sa production industrielle et tributaire d'apports étrangers pour la création de nouvelles activités industrielles - de ne pas grever outre mesure ses entreprises d'impôts directs, alors qu'un tel excédant d'imposition, à le supposer répercuté dans les prix des produits exportés, affecte la compétitivité de ceux-ci, ou, à défaut de pouvoir être répercuté dans les prix en présence de la situation du marché international, vient réduire le rendement normal des capitaux investis, ce qui est de nature à constituer un handicap pour la localisation d'entreprises dans notre pays.

bb) Un effet identique se produit, d'autre part, lorsque, dans l'hypothèse d'une application généralisée du principe du pays de destination en matière d'impôts indirects, nous n'assurons pas, nous aussi, une détaxation complète des produits et services exportés, étant donné qu'une rémanence de la charge interne en impôts indirects dans les biens exportés ou bien rehausse les prix de ces biens, ou bien, ce qui est plus généralement le cas, ampute la marge bénéficiaire des entreprises exportatrices et partant le rendement normal des capitaux investis.

cc) En envisageant d'un autre côté la situation du Luxembourg en tant que pays devant s'approvisionner à l'étranger pour une part prépondérante de ses biens de consommation, le maintien du principe du pays de destination nous réserve le droit de fixer le niveau des taxes indirectes grevant les biens importés, comme c'est le cas pour les biens de consommation d'origine nationale, de sorte que les considérations d'ordre général concernant l'importance relative de ces impôts dans la structure des recettes fiscales sont susceptibles d'être pleinement appliquées.

b) Si, en revanche, on en venait à introduire le principe du pays d'origine également pour ce qui est des impôts indirects, ce qui est envisagé à longue échéance aux termes de la première directive du 11 avril 1967, l'option à prendre par le Luxembourg paraît devoir varier, suivant que la suppression des frontières fiscales peut se faire sans une uniformisation des taux ou comporte nécessairement une telle uniformisation.

aa) Etant donné que dans la première hypothèse, nous en sommes réduits à devoir supporter sur la masse relativement importante des biens importés le niveau généralement plus élevé des taxes étrangères ayant grevé ces derniers, avec toutes les conséquences que comporte chez nous un relèvement des prix, il faudrait limiter les dégâts en maintenant nos propres taux le plus bas possible, pour ne pas renchérir du moins les biens d'origine nationale consommés à l'intérieur ni surtout les biens destinés à l'exportation, du chef desquels il n'y aurait précisément pas de détaxation.

bb) Comme dans la seconde hypothèse - celle qui est admise par les directives du 11 avril 1967 - le premier des effets ci-dessus, à savoir celui qu'auraient les taxes étrangères sur les prix des biens importés, pourrait se produire, sans que nous ayons la possibilité d'en atténuer les conséquences par les moyens prédécrits, il importerait de subordonner l'accord du Luxembourg à la suppression des frontières fiscales à la condition que les taux uniformes fussent fixés à un niveau relativement modéré.

Et si ce niveau était néanmoins tel qu'il s'ensuivrait une plus-value massive des recettes fiscales au titre des impôts indirects, il faudrait veiller à compenser les désavantages qui en résulteraient et pour les consommateurs et pour les entreprises. Il s'agira notamment de suppléer par des mesures sociales au défaut ou à l'insuffisance du jeu de l'échelle mobile au profit des bénéficiaires de revenus modestes, d'atténuer par un aménagement des impôts directs les effets de la hausse des prix sur la situation des entreprises et de pourvoir à l'amélioration de l'infrastructure économique et sociale du pays.

4) Au terme de cet examen des différents aspects du problème, aux facettes multiples, de la pondération des impôts directs et indirects, les conclusions ci-après paraissent devoir être dégagées :

a) Dans l'état actuel des choses, les impôts indirects ne devraient frapper que la consommation intérieure et seraient à maintenir au niveau le plus bas possible, ceci non seulement pour des motifs de justice sociale, mais encore pour éviter que par leur incidence sur les prix intérieurs et par le jeu de l'échelle mobile quasi généralisé des salaires et traitements, ils ne viennent retomber à la charge des budgets des collectivités publiques et grever surtout les prix de revient des entreprises exportatrices.

Si dès lors, la majeure partie des recettes fiscales devait continuer à provenir des impôts directs, l'aménagement de ceux-ci devrait cependant être fait de manière à ce que les entreprises ne fussent pas taxées outre mesure et que la justice sociale fût sauvegardée.

b) Ces conclusions, valables pour le cas d'application du principe du pays de destination en matière d'impôts indirects, resteraient encore vraies, si l'on venait à la suppression des frontières fiscales pour ces impôts, sauf que dans pareille hypothèse, la surcharge en impôts venant grever les produits importés et exportés, dans la mesure où elle ne serait pas à éviter, devrait être contrebalancée par des mesures fiscales et sociales adéquates telles que préconisées ci-dessus.

C) Quant au degré de conformité des options de base du projet d'étude avec les exigences de la politique fiscale ci-dessus définie.

1) Le projet d'étude de l'Administration répond adéquatement aux objectifs d'une politique fiscale adaptée à notre situation

économique et sociale, dans la mesure où l'introduction d'un système de TVA techniquement pur aboutit à une détaxation intégrale des produits exportés, supprimant ainsi en matière d'impôts indirects le déséquilibre ayant existé sous ce rapport au détriment de notre industrie et qu'on ne saurait décemment maintenir très longtemps dans un pays qui tire le plus clair de ses revenus de son commerce extérieur.

2) Pour autant, où ce projet pose comme préalable que les recettes fiscales à provenir de la nouvelle TVA devraient rester égales à celles qui sont actuellement perçues au titre des taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur, et ce tant pendant l'année de la mise en vigueur du nouveau système qu'en "régime de croisière", il formule une exigence qui n'est pas justifiée du point de vue de la fiscalité en général (a) et qui est susceptible de comporter des inconvénients majeurs plus graves que représenterait un déchet temporaire ou permanent de rentrées d'impôts indirects (b).

Une telle vue des choses conduirait en effet d'abord nécessairement, pour compenser l'effet de la détaxation complète des produits et services exportés, à grever la consommation intérieure, c'est-à-dire la seule masse susceptible d'être imposée à l'avenir, d'un poids fiscal supérieur à celui qu'elle supporte actuellement et partant à relever les prix intérieurs.

D'un autre côté, il devrait résulter de cette conception du fisc une réglementation pusillanime quant à la déductibilité, par rapport à la nouvelle taxe, de la charge d'impôts indirects inhérente aux biens d'investissements et stocks existant au jour de l'entrée en vigueur du nouveau régime, à telle enseigne que les biens et services fournis au début de la période d'application du nouveau régime, se ressentiraient à la fois du poids de l'ancien impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires, ayant grevé les biens d'investissements et les stocks, et de la nouvelle taxe, dont le taux plus élevé ne s'explique que par la déductibilité de la charge d'impôt perçue en amont, tant et si bien qu'il y

aurait nécessairement une hausse des prix, dont il serait difficile de contester la justification en début de période et qu'il serait pratiquement impossible de réduire par la suite, lorsqu'elle aurait perdu sa raison d'être.

a) Or, comme nous l'avons fait entrevoir ci-dessus, l'axiome avancé dans le projet d'étude de l'Administration quant à la nécessité d'une constance permanente des rentrées en impôts indirects ne se défend pas au regard des exigences bien comprises de la fiscalité.

aa) D'une part, en effet, il convient de ne pas perdre de vue que si la détaxation complète des produits exportés entraîne un déchet d'impôts indirects, il s'ensuivra cependant, toutes autres choses étant égales par ailleurs, une plus-value du côté des impôts directs par le fait que les bénéfices imposables des entreprises exportatrices, taxables généralement à raison de 50% environ, sont augmentés jusqu'à concurrence du surplus en ristournes à l'exportation dont elles vont bénéficier.

D'autre part, si au lieu de pousser à la hausse des prix intérieurs par un relèvement de la charge des impôts indirects frappant ceux-ci, on s'efforce de contenir ces prix, grâce à l'application de taux relativement modérés, on ne fait que renforcer les possibilités de vente du commerce de détail local, à la fois de façon absolue et par comparaison avec les régions limitrophes, ce qui ne saurait manquer de produire des recettes fiscales supplémentaires tant du côté des impôts directs que du côté des taxes indirectes.

Enfin, il est permis d'escompter que par le fait que le système de la T.V.A. supprime très largement des facilités de fraude que peut offrir le régime actuel, son introduction comportera de toute façon un supplément de rentrées fiscales par rapport à la situation actuelle au double titre de la T.V.A. et de l'impôt sur le revenu.

bb) Si, dès lors, il ne faut pas fixer les taux de la nouvelle taxe qui seraient requis en "régime de croisière" en ne considérant que les seules recettes fiscales provenant des impôts indirects et en négligeant, dans une vue trop théorique des choses, certains éléments de faits très importants à cet égard, il est non moins erroné de vouloir attaquer le problème des mesures transitoires que doit comporter l'introduction du nouveau régime uniquement à partir de l'idée que, de toute façon, il ne saurait y avoir de décrets d'impôt durant la ou les premières années de l'application de la nouvelle taxe.

Il s'agit là en effet d'un problème extraordinaire dans la politique budgétaire de l'Etat et permanent dans ses conséquences économiques et sociales, si bien qu'en le rencontrant par des considérations tirées du budget ordinaire, on fait fausse route. Plus particulièrement, si la déductibilité, par rapport à la nouvelle taxe, des impôts indirects grevant les biens d'investissements et les stocks existant au jour de l'entrée en vigueur du nouveau système - déductibilité impérieusement exigée pour éviter une hausse pratiquement définitive des prix - comporte un déchet temporaire et exceptionnel de rentrées fiscales, c'est avant tout par une compression des dépenses budgétaires et subsidiairement par les moyens du budget extraordinaire, le cas échéant, par l'emprunt, qu'il faut le pallier.

b) Le souci principal de notre politique fiscale, telle que nous l'avons définie ci-dessus, consistant à maintenir nos impôts indirects le plus longtemps possible à un niveau relativement modéré, tant pour des motifs de justice sociale que pour éviter que, par l'incidence de ces impôts indirects sur les prix intérieurs et le jeu de l'échelle mobile des salaires et traitements, il ne se produise une augmentation de la charge des secteurs public et privé, le projet d'étude examiné, en ce qu'il comporte la tendance de provoquer une hausse des prix intérieurs, risque donc d'engendrer des conséquences autrement graves que ne paraît devoir subir le budget des recettes de l'Administration de l'Enregistrement.

C'est ainsi que les collectivités publiques seraient ame-

nées à longue échéance à dépenser davantage en traitements, salaires, pensions et contributions aux CFL et aux assurances sociales que ne leur procurerait un relèvement des impôts indirects sur la consommation intérieure, tandis que le secteur privé verrait augmenter à nouveau ses prix de revient et affecter ainsi sa compétitivité sur le marché extérieur, sinon attaquer la marge de rendement normal de ses capitaux investis, ce fait entraînant, outre des conséquences économiques défavorables à longue échéance, un amenuisement de la substance imposable.

3) Il se dégage donc en fin de compte de l'ensemble des considérations qui précèdent que le principe directeur de toute réforme entreprise au Luxembourg en matière d'impôts indirects doit, avant tout autre, être celui de sauvegarder dans la mesure du possible la stabilité de nos prix intérieurs.

II Les aspects essentiels de la réforme

Malgré le fait, constaté déjà ci-dessus, que les options prises dans le projet d'étude de l'Administration, en ce qui concerne le principe et la structure générale du système proposé, soient dictées dans une très large mesure par des dispositions impératives des directives de la CEE du 11 avril 1967, sinon par des considérations découlant logiquement des données de la question, à telle enseigne qu'il y aura lieu le plus souvent de ratifier ces options purement et simplement, le Conseil Economique et Social voudrait néanmoins examiner les plus essentielles d'entre elles, non seulement pour en vérifier dans chaque cas leur caractère obligatoire ou leur degré de justification objective, mais également et surtout pour dégager les problèmes qu'elles soulèvent et indiquer les conséquences qu'il conviendra, à son avis, d'en tirer.

A) Les problèmes liés au choix d'un nouveau système de taxes sur le chiffre d'affaires

1) La critique du système actuel

Les motifs avancés pour justifier la nécessité d'un abandon de notre système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires à cascade et à effet cumulatif sont essentiellement tirés de son manque de neutralité par rapport au degré d'intégration des circuits de production et de commercialisation, de son défaut de transparence, qui complique outre mesure et vient même à fausser le mécanisme de détaxation à l'exportation et de taxation à l'importation en cas d'application du principe du pays de destination, et enfin du fait qu'il constituerait un obstacle à la suppression des frontières fiscales, c'est-à-dire à l'introduction du principe du pays d'origine.

De l'avis du Conseil Economique et Social, ces reproches à l'égard de notre système actuel sont d'une pertinence très variable, tant sur le plan national luxembourgeois que sur le plan international, et ne devraient pas être exagérés quant aux conclusions qu'ils devraient engendrer sur le plan de la CEE.

C'est ainsi que le manque de neutralité théorique de notre taxe sur le chiffre d'affaires n'a probablement pas comporté en fait chez nous des distorsions quelque peu sensibles dans la concurrence, alors que généralement les entreprises concurrentes entre elles présentent un degré d'intégration comparable et que, dans la mesure où tel n'est peut-être pas le cas dans le secteur de la distribution, l'application d'un taux renforcé à l'égard des détaillants à chiffre d'affaires important y a apporté un correctif adéquat (paragraphe 7, alinéa 4).

En revanche, il ne fait pas de doute que, considéré du point de vue d'un fonctionnement correct du système du pays de destination dans le commerce international, les taxes indirectes

à cascade et à effet cumulatif sont à proscrire, en ce qu'elles conduisent à favoriser les entreprises intégrées par rapport aux autres, voire à subventionner indirectement toutes les exportations et à pénaliser toutes les importations, grâce à l'institution de taux moyens et à la manipulation de ceux-ci pour les ristournes à l'exportation et les taxes compensatoires à l'importation. Aussi conçoit-on sans peine que dans le cadre d'un marché commun sans barrières douanières, mais qui maintient les frontières fiscales, il faille éviter, par la suppression des taxes à effet cumulatif qu'on n'en vienne à restaurer des protectionnismes nationaux nouveaux au moyen d'une guerre larvée de taxes intérieures, dont le Luxembourg a d'ailleurs subi largement les effets dans un passé récent, pour ce qui est de ses exportations.

Par contre, si l'on se place dans l'hypothèse de l'application du principe du pays d'origine, le reproche à l'encontre des systèmes cumulatifs, tiré du défaut de transparence de ceux-ci, perd de sa pertinence et ce n'est que celui, lié au manque de neutralité de ces systèmes qui garde sa raison d'être. Or, ce dernier défaut, vrai en théorie, mais le plus souvent inopérant en fait, paraît être d'autant moins grave que les marchés intérieurs de grands pays ont pu s'en accommoder des décennies durant, à telle enseigne qu'on voit difficilement qu'il puisse constituer un réel obstacle à l'institution, au sein de la CEE, d'un marché commun présentant toutes les caractéristiques d'un marché intérieur.

Si, dès lors, l'harmonisation des systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires au niveau de la CEE par voie de suppression des taxes à effet cumulatif répond effectivement aux nécessités d'une application correcte du principe du pays de destination pour ces impôts, sa justification est beaucoup moins évidente en cas d'adoption du principe du pays d'origine.

En tout cas s'il convenait néanmoins de réserver les suites voulues aux arguments plaidant en faveur de la neutralité des

taxes indirectes par rapport au degré d'intégration des circuits de production et de distribution dans le cas d'une suppression des frontières fiscales, et de s'en tenir, par conséquent, dans cette hypothèse, à l'élimination des impôts en cascade à effet cumulatif, il ne faudrait cependant pas conclure pour autant - comme semblent le faire les directives du 11 avril 1967 - qu'une harmonisation faite dans de telles conditions eût comme corollaire nécessaire une uniformisation complète des systèmes.

Du moment, en effet, que le principe du pays d'origine se trouve consacré et que les systèmes nationaux sont neutres par rapport au degré d'intégration des entreprises, le niveau des impôts indirects grevant un produit constitue, à l'instar des autres éléments intervenant dans le coût de celui-ci, un facteur à caractère local (Standortfaktor), à telle enseigne qu'il n'y a pas de motif valable pour imposer, pour la détermination de ce facteur, des règles communautaires spéciales, tant du moins que les autres facteurs, tels que les impôts directs et le coût salarial par exemple, restent abandonnés à l'initiative nationale.

Il résulte de ce qui précède que

- a) dans le présent état des choses, le Luxembourg saurait difficilement se soustraire à l'obligation d'abandonner son système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires,
- b) dans l'hypothèse de la suppression des frontières fiscales sur le plan de la CEE, cette obligation paraît beaucoup moins évidente et il existe des arguments valables pour qu'on puisse plaider, compte tenu de notre intérêt afférent démontré ci-dessus sub I B, contre une uniformisation des taux dans le cadre d'un régime harmonisé des taxes indirectes.

2) Le système proposé

Le Conseil Economique et Social se rallie entièrement aux considérations émises dans le projet d'étude quant au choix du système devant être adopté en remplacement de l'actuel régime de notre taxe sur le chiffre d'affaires.

Tel est notamment le cas en ce qui concerne

- l'élimination des taxes uniques à paiement unique et par conséquent l'option pour la TVA, c'est-à-dire pour une taxe unique à paiement fractionné,
- le fait d'écarter, comme méthode d'établissement de la valeur ajoutée, la méthode "additive" au profit de la méthode "soustractive",
- l'adoption, dans le cadre de cette dernière méthode, du système de la déduction "taxe sur taxe" plutôt que de celui de la déduction "base sur base",
- l'admissibilité des déductions financières au même titre et au même rythme -c'est-à-dire sans application du prorata tempore- que les déductions physiques et ce dans le cadre d'un décompte global par période d'imposition et non d'un décompte individuel,
- la justification de l'application d'un prorata pour les déductions en fonction des opérations taxables et non taxables.

La structure générale prédécrite du nouveau système, tout en étant dès lors objectivement fondée, soulève cependant un problème particulièrement important dans le domaine des prix par le fait même de son adoption au lieu et place de l'actuel système et ce même indépendamment de toute différence de niveau entre la nouvelle TVA et l'actuelle taxe sur le chiffre d'affaires.

A supposer, en effet, que la charge fiscale grevant les produits et services consommés ou utilisés à l'intérieur reste, sous le nouveau régime, absolument identique à son poids actuel -ce qui, selon les vues exprimées sub I, devrait être le cas- il se produira néanmoins nécessairement des glissements dans les prix bruts, sinon à leur stade final, en tout cas aux stades intermédiaires de leur production et commercialisation.

- a) Les prix bruts finals se trouveront d'abord affectés, dans le sens d'une hausse ou d'une baisse, dans la mesure où la neutralité du nouveau système par rapport au degré d'intégration des entreprises vient supprimer l'avantage ou le désavantage fiscal que peut comporter l'actuel système pour certaines entreprises ou circuits.

b) D'autre part, les prix bruts, c'est-à-dire taxe comprise, aux stades intermédiaires vont certainement subir des changements, du fait que dans l'actuel système, le poids fiscal compris dans un prix et répercuté sur l'acheteur va en augmentant plus que proportionnellement vers l'aval du circuit, tandis que sous le nouveau régime, la charge fiscale restera constamment proportionnelle à la valeur primitivement créée et successivement ajoutée, à telle enseigne qu'il se produit, à égalité de prix nets et à identité de la charge fiscale globale, une répartition différente de la taxe et ce en direction de l'amont du circuit.

Or, il s'agira d'éviter que par un réflexe d'habitude, provenant de ce que le système actuel a pour base de perception les prix bruts, on n'en vienne à voir les producteurs et intermédiaires appliquer la nouvelle taxe sur les prix traditionnels, qui sont précisément des prix bruts, tant et si bien qu'il en résulterait une hausse injustifiée des prix finals. Plus précisément, il faudra que les prix bruts traditionnels aux stades intermédiaires soient dévêtus de la charge fiscale y comprise pour qu'ils deviennent des prix nets, auxquels s'appliquera la nouvelle taxe, de telle sorte que les changements des prix bruts aux stades intermédiaires ne soient que l'expression de la répartition différente de la taxe et qu'il n'y ait pas de hausse des prix finals.

Les deux conséquences énoncées ci-dessus, résultant du seul changement du système, ne se produiront probablement pas automatiquement, tant en raison d'une certaine inélasticité des prix que pour le motif que la portée de ce problème très complexe ne sera pas facilement saisie par l'ensemble des intéressés.

Dans ces conditions, il se recommanderait de prévoir -après le vote de la loi portant introduction de la TVA- l'adoption rapide des règlements d'exécution de la loi et un délai suffisant pour l'entrée en vigueur du nouveau système, afin de permettre une initiation suffisante aux mécanismes de ce dernier

et les adaptations requises par ces derniers dans la structure des prix. Ce délai devrait notamment être mis à profit par l'administration et les organisations professionnelles pour procéder à l'information des intéressés et prendre toutes les mesures adéquates afin que la discipline librement suivie par les entreprises et le jeu normal d'une concurrence stimulée puissent aboutir aux ajustements voulus des prix.

Enfin, une application judicieuse de la législation sur les prix par l'Office des Prix, qu'il y aurait lieu de doter temporairement des effectifs et des autres moyens nécessaires à cet effet, devrait éviter des hausses injustifiées, sans qu'il soit cependant question d'un blocage généralisé des prix, alors que précisément les glissements prédécrits dans les prix sont inévitables et doivent dès lors être opérés dans la mesure où ils sont une conséquence nécessaire du changement de système.

B) Les problèmes liés à certaines modalités du nouveau système.

1) Le champ d'application de la taxe

Le Conseil Economique et Social reconnaît le bien-fondé des arguments avancés par l'Administration en faveur d'une application aussi généralisée que possible de la T.V.A. et notamment d'une extension de celle-ci jusqu'au stade du commerce de détail, et ce même en présence du fait que les directives n'imposent pas obligatoirement cette dernière solution, dans l'état actuel des choses du moins.

Le Conseil voudrait simplement ajouter à ces arguments les considérations complémentaires ci-après :

Une exemption du stade de détail serait de nature à provoquer une "rupture de circuit" pour les biens transitant à travers ce stade en direction des entreprises, ce qui est relativement fréquent au Luxembourg. Cette rupture de circuit aurait pour conséquence d'engendrer à nouveau des cumuls indésirables de taxation, étant donné que la T.V.A. perçue en amont du commerce de détail et grevant les marchandises vendues par ce dernier à des entreprises assujetties ne pourrait pas être déduite par celles-ci de la taxe due par elles. Or, une telle situation

finirait par avoir un effet défavorable pour les détaillants, en ce que les assujettis à la taxe éviteraient de s'approvisionner auprès de ces derniers.

D'un autre côté, il est probable qu'en présence de la plupart des marges bénéficiaires brutes du commerce de détail et de la répartition nouvelle, décrite ci-dessus sub II A) 2), de la taxe dans le circuit de production et de distribution des biens, l'importance des taxes à payer par les détaillants se trouvera, en règle générale, être moindre sous le nouveau régime que dans l'actuel système.

Enfin, sur le plan pratique, le fait que les détaillants se trouvent déjà, en vertu de la législation en vigueur, assujettis à la taxe et obligés de ce chef de tenir un facturier d'entrée et d'enregistrer leur chiffre d'affaires de sortie, devrait permettre aux intéressés d'accomplir les devoirs que comporte le nouveau système beaucoup plus facilement que ne pourraient le faire en pareil cas certains de leurs collègues de la CEE, le tout à la double condition évidemment qu'il n'y ait pas une multiplicité de taux d'impôts et d'exonérations, et qu'on institue un régime adéquat de forfaits pour les petites entreprises.

Pour éviter toutefois que l'extension de la T.V.A. jusqu'au stade du détail n'amène les détaillants à devoir supporter eux-mêmes tout ou partie de la nouvelle taxe, au détriment d'une marge bénéficiaire souvent réduite, à défaut de pouvoir répercuter la taxe sur les prix finals par suite de la fixation des prix maxima à la consommation, il faudrait examiner, si ces derniers ne devraient pas être ajustés en fonction d'un éventuel changement de la charge fiscale grevant les produits en cause ou s'il y a lieu de prévoir une exemption de ces produits à partir d'un certain stade.

2) Les exemptions

Afin de pouvoir apprécier convenablement le problème des exemptions, tel qu'il se trouve abordé dans le projet d'étude de l'Administration, le Conseil voudrait examiner celles-ci sous

l'angle de vue des différents critères avancés pour leur justification.

- a) Les exemptions qui ne constituent que l'application du principe du pays de destination en matière de T.V.A.

Il s'agit en l'occurrence de celles visant :

- aa) les exportations de biens ainsi que les prestations de services qui s'y rapportent ou qui sont effectuées pour compte d'un commettant étranger, y compris le trafic de perfectionnement actif pour compte étranger ;
- bb) les prestations de services qui sont en rapport direct avec l'expédition ou le transport de biens destinés à l'étranger ou transitant à travers le Grand-Duché.

Ces exemptions, avec déductibilité de la charge en amont, ne soulèvent en elles-mêmes point de problème, eu égard à leur justification rappelée ci-dessus.

- b) Les exemptions qui ne sont que la suite logique d'une modalité particulière de perception de la T.V.A.

Constitue une telle exemption celle prévue, avec déductibilité de la charge en amont, à l'égard des services en relation avec l'importation de biens et intervenant jusqu'au lieu de destination, alors qu'elle n'est que le corollaire du fait de retenir, par application de la possibilité afférente offerte par l'art. 8 in fine de la deuxième directive, comme base de perception de la taxe pour les importations, la valeur rendu franco destination.

Cette exemption ne prête pas non plus à discussion, mais fournit, ensemble avec celle visée ci-dessus sub a) bb), l'occasion au Conseil Economique et Social de signaler que le projet d'étude n'a pas précisé explicitement le sort qui sera réservé à l'actuel impôt sur les transports lors de l'introduction de la T.V.A.

A cet égard, le Conseil est d'avis que du moment, où en vertu de l'annexe B de la deuxième directive, le transport de biens tombe obligatoirement sous le régime de la T.V.A. (dans la mesure où il n'y échappe pas sur la base des deux exemptions prérappelées)

le maintien de l'impôt sur les transports créerait un cumul de taxes et devrait dès lors disparaître, du moins en ce qui concerne le transport de biens, et qu'il conviendrait à la même occasion, par mesure de simplification, de le remplacer également par la T.V.A. en ce qui concerne le transport de personnes, quitte à voir, si l'on peut, sans renchérir le coût de celui-ci, appliquer le taux normal ou le taux réduit.

c) Les exemptions basées sur des motifs spécifiques

aa) L'exemption spéciale prévue au profit de l'Administration des Postes et Télécommunications, si elle ne soulève pas des objections de principe de la part du Conseil Economique et Social, compte tenu de la motivation fournie à son appui, présente cependant le défaut que les assujettis à la T.V.A., qui sont les destinataires des livraisons et prestations de cette administration, supportent, dans les prix facturés par celle-ci, le poids des taxes non négligeables ayant grevé les biens acquis par elle, sans que ces destinataires puissent déduire le poids de ces taxes de la T.V.A. due par eux, de sorte qu'il en résulte à nouveau un effet cumulatif de la nouvelle taxe.

bb) L'exemption spéciale qu'il est envisagé d'accorder aux établissements bancaires paraît à son tour justifiée, mais elle est de nature à comporter le même effet que celui dégagé ci-dessus sub aa).

cc) Les exemptions de certaines opérations, dont l'assujettissement à la T.V.A. conduirait à un cumul avec des impôts sur les transactions autres que la T.V.A., perdraient leur raison d'être, si ces impôts étaient remplacés purement et simplement par la T.V.A.

Or, cette dernière solution constitue, aux yeux du Conseil Economique et Social, la seule qui soit logique et économiquement valable.

On conçoit mal, en effet, la justification du maintien de ces impôts dans une législation fiscale moderne, où il est anormal de taxer de façon spécifique et différente des opérations comparables du point de vue économique, alors qu'on affecte ainsi à la fois la neutralité et la transparence du système fiscal, tout en faisant sortir en même temps des effets cumulatifs à ce dernier.

Tel est notamment le cas -en dehors de l'impôt sur les transports, qui paraît déjà devoir céder de toute façon la place à la TVA (cf. ci-dessus sub a) bb) et b)) - de l'impôt spécial sur les assurances et des droits d'enregistrement sur les mutations et locations de biens meubles et immeubles, du moins dans la mesure où ces impôts frappent des opérations faites à titre professionnel, étant donné qu'en pareil cas, ces impôts méritent pleinement les reproches formulés ci-dessus à leur égard.

Le Conseil Economique et Social ne méconnaît cependant pas les difficultés techniques et autres qu'il y a, de lege ferenda, de s'attaquer, à l'occasion d'une réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires, simultanément à l'ensemble des impôts sur les transactions, si bien qu'il ne voudrait pas insister outre mesure sur la nécessité d'une réalisation immédiate des solutions préconisées par lui sous ce rapport.

En revanche, il lui paraît être indispensable qu'en attendant que soit menée à bonne fin cette refonte, inévitable à longue échéance, de notre système fiscal, il fût apporté dans le cadre du présent projet déjà un palliatif tant soit peu partiel aux défauts les plus graves signalés ci-dessus.

Ce palliatif devrait consister dans l'admission de la déductibilité, par rapport à la TVA, dans le chef de ceux qui sont assujettis à cette dernière, de l'impôt sur les assurances et des droits d'enregistrement sur les mutations et locations à titre onéreux de biens meubles et immeubles.

Ce n'est en effet qu'au prix de cette modalité, facilement réalisable dans l'immédiat sans complication pratique, que l'on peut s'accomoder provisoirement et du maintien de ces impôts et de l'exemption de la TVA, comportant la non-déductibilité de la charge en amont - c'est-à-dire d'un effet cumulatif de la TVA - des opérations assujetties aux impôts spéciaux susdits.

dd) Pour ce qui est des exemptions fondées sur toutes autres raisons, le Conseil Economique et Social partage entièrement les vues de l'Administration, dans la mesure où celle-ci recommande sur la base de motifs pertinents à cet égard, de limiter le plus possible de telles exemptions, ces motifs étant notamment pertinents sous ce rapport pour autant qu'ils consistent dans la constatation du fait que les exemptions sont susceptibles d'engendrer un effet cumulatif indésirable de la TVA et qu'il est possible d'aboutir, pour la plupart des opérations, au même résultat que celui d'une exemption de celles-ci, par le moyen d'une application d'un taux réduit.

Le Conseil Economique et Social se doit toutefois d'ajouter à ces arguments, et ce par voie de déduction logique de son attitude de principe adoptée en conclusion du titre Ier du présent avis, que tout allègement fiscal supplémentaire par rapport à la situation actuelle, qui serait accordé pour certaines opérations, sous forme d'une exemption de celles-ci, est à proscrire, étant donné qu'un tel procédé est de nature à entraîner, par le biais du souci d'un maintien du niveau des recettes budgétaires à provenir des taxes sur le chiffre d'affaires, un relèvement de la charge fiscale et partant des prix des autres biens économiques.

A ce point de vue, le projet d'étude de l'Administration fait fausse route par une analyse incomplète des choses, lorsqu'il envisage p.ex. une exemption pour certaines prestations de services n'influençant pas le coût des marchandises, alors que si pareille exemption est de toute évidence neutre à titre direct dans le commerce international, elle pourrait être cependant indirectement à l'origine d'une hausse des prix intérieurs des autres biens et partant d'une charge accrue sur les exportations, par l'effet combiné du déplacement, sur les prix intérieurs de ces biens, de la charge ayant grevé précédemment les services susdits, d'une part, et de la clause d'échelle mobile des salaires et traitements, d'autre part.

Il en serait de même, de façon générale, si, pour des motifs insuffisamment examinés quant à leur portée fiscale, on en venait à concéder des exemptions dépassant, par rapport à la situation actuelle, l'effet de l'application d'un taux de TVA simplement réduit, comme tel semble être le cas pour les fournitures pharmaceutiques.

C'est dire que de l'avis du Conseil Economique et Social, il n'y aura pas lieu, dans un intérêt général bien compris, d'accorder des exemptions de la TVA pour des opérations assujetties à ce jour à la taxe sur le chiffre d'affaires, quitte à adapter, pour ces opérations, le taux de la TVA de manière à l'ajuster au poids des taxes grevant actuellement ces opérations.

Le même intérêt général implique, d'autre part, que les opérations exonérées sous le régime actuel doivent être assujetties à la TVA, dans la mesure où l'application d'un taux réduit de cette taxe est de nature à résorber la charge fiscale supportée en amont de ces opérations et grevant dès lors le prix de celles-ci.

Ce n'est dès lors que dans des cas exceptionnels, sinon purement théoriques, où par l'effet cumulé d'une pluralité d'exemptions octroyées systématiquement à tous les échelons du circuit de production et de distribution d'une catégorie de biens,

il y aurait à l'heure actuelle une absence totale de toute charge fiscale dans le prix de ces biens, qu'il pourrait y avoir une justification objective pour une exonération de la nouvelle TVA.

Comme les trois dernières considérations émises ci-dessus, à supposer qu'on les développe jusqu'à leurs conséquences extrêmes, seraient cependant de nature à conduire à une multiplicité excessive des taux, sinon à un refus de toute exemption de la nouvelle TVA, et constitueraient comme telles une source de complications pour l'application pratique de la TVA ou encore d'une cote mal taillée en fait pour celle-ci, le Conseil Economique et Social serait d'accord à voir schématiser les solutions que commandent les principes dégagés ci-dessus, par le moyen de l'adoption, en pareil cas, de taux équivalant soit au taux normal, soit au taux réduit général, soit à zéro, ceci par simple approximation de la réalité des choses.

3) L'imposition forfaitaire

Elle constitue une dérogation aux modalités, sinon aux principes d'une TVA techniquement pure, en ce qu'elle revient à substituer aux données exactes servant de base à la perception de cette taxe, des évaluations approximatives portant soit sur les éléments de calcul de la taxe soit sur la taxe elle-même.

De ce fait, elle aboutit à réintroduire dans le nouveau système le défaut de neutralité et de transparence qu'on reproche à juste titre à la taxe actuelle sur le chiffre d'affaires, tant et si bien qu'elle se défend difficilement au regard des motifs qui président à la réforme à entreprendre.

Aussi ne saurait-elle trouver une justification, par rapport aux prescriptions des directives du 11 avril 1967, que dans l'article 2 in fine de la première directive ou dans les articles 14, 15 et 13 de la deuxième directive, réservant respectivement aux Etats membres la possibilité de prévoir des régimes particuliers à l'endroit du commerce de détail, des petites entre-

prises et de l'agriculture ou d'instaurer des mesures spéciales destinées à simplifier la perception de la taxe.

Or, de l'avis du Conseil, il ne devrait être fait usage de ces facultés que dans la mesure où il existe pour notre pays des nécessités concrètes et inéluctables pour ce faire, ceci non seulement pour des motifs tendant à voir sauvegarder dans la mesure du possible la pureté du système, mais encore pour éviter que par le biais d'impositions forfaitaires, on n'en vienne ou bien à pénaliser dans les différents secteurs les entreprises prêtes à se rationaliser par des équipements adéquats et partant à favoriser les entreprises retardataires sur le progrès technique, ou bien à créer à l'égard de secteurs entiers des surcharges ou des décharges fiscales indues par rapport à la charge qu'aurait entraînée l'application du régime normal et ce au hasard des besoins budgétaires de l'Etat et de la pression politique des milieux intéressés, le tout au grand dam de la véracité des prix.

Ceci étant, il convient de rappeler qu'à l'exception des entreprises qui se sont trouvées jusqu'à présent exemptées de la taxe actuelle sur le chiffre d'affaires pour l'ensemble de leurs opérations, aucune d'entre elles n'a joui à ce jour, sur le plan législatif ou réglementaire, d'une imposition basée sur une évaluation forfaitaire de leurs bases d'imposition ou de leur dette d'impôt, mais qu'au contraire, toutes ont été légalement tenues à l'enregistrement des données qui leur permettent, à quelques aménagements près, de déterminer le quantum exact de la nouvelle taxe à payer par elles, à telle enseigne qu'il paraît difficile de justifier par des considérations tirées de nécessités d'ordre pratique l'institution d'impositions forfaitaires au titre de la TVA pour la plupart des entreprises susceptibles de bénéficier d'un tel mode de taxation.

D'ailleurs la fixation par voie réglementaire de forfaits non arbitraires en la matière exige que les éléments pertinents à cet égard puissent être constatés avec la certitude voulue

dans une gamme suffisamment large d'entreprises du secteur considéré, ce qui présuppose que les données afférentes sont disponibles chez celles-ci. Et comme tel est effectivement le cas au Luxembourg pour la majorité des entreprises en cause en vertu de la législation existante, on voit mal pourquoi il faudrait opter à l'avenir pour ces entreprises en faveur d'une imposition forfaitaire plutôt que de taxer celles-ci de façon exacte sur la base des données qu'il est précisément possible de relever chez elles.

A cet égard, les précédents constitués respectivement par la réforme et l'introduction de la TVA en France et en Allemagne ne peuvent servir d'exemples qu'il faudrait nécessairement suivre au Luxembourg.

En effet, l'institution de taxations forfaitaires en France au titre de la TVA s'explique par le fait que la généralisation de cette dernière y a comporté l'assujettissement à celle-ci de secteurs exemptés jusqu'à présent de toute taxe ou dispensés à ce jour de toute formalité qu'exige la TVA, à telle enseigne que la cote mal taillée que représente une imposition forfaitaire se trouve être l'expression du besoin de parer, dans la mesure du possible, aux déficiences de l'heure dans le constat des données nécessaires à la perception exacte de la TVA.

D'un autre côté, si la France et l'Allemagne peuvent s'accomoder d'un régime d'impositions forfaitaires pour certains secteurs, en dépit de la possibilité qu'il y aurait notamment en Allemagne, de percevoir la TVA sur la base de données précises, l'importance relative, par rapport au chiffre d'affaires intérieur, des secteurs susceptibles de bénéficier d'un tel régime y est cependant tellement réduite, par comparaison avec le Luxembourg, que ce dernier ne saurait aussi facilement recourir à ce mode de taxation, sous peine de risquer de voir fausser ses prix finals intérieurs par l'effet d'une fixation inadéquate de la charge fiscale appliquée à ces secteurs.

L'ensemble de ces considérations amène dès lors le Conseil Economique et Social à déconseiller au législateur de réserver au Gouvernement la possibilité d'instituer par voie réglementaire des impositions forfaitaires, sous quelque forme que ce soit, du moins dans les secteurs actuellement soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, alors que les entreprises de ces secteurs paraissent être en mesure d'être taxées à l'avenir au titre de la TVA de façon exacte sur la base des données qu'elles sont tenues et aptes à fournir, et que pour autant qu'elles négligent de satisfaire à ces conditions, à titre individuel, elles sont susceptibles de faire l'objet d'une taxation d'office dans le cadre d'une procédure simplement administrative.

Il va cependant sans dire qu'une telle taxation d'office sur le plan administratif doit être aménagée de manière à exclure tout arbitraire et à éviter la naissance d'un contentieux fiscal, que les intéressés, constitués dans la plupart des cas par de petits exploitants individuels, seraient mal armés d'affronter.

Aussi le Conseil Economique et Social recommande-t-il

- a) que soient élaborées des instructions administratives à l'adresse des percepteurs de la taxe précisant les éléments à retenir et les méthodes à appliquer pour une taxation d'office;
- b) que pour les besoins de l'élaboration et de l'application de ces instructions, il soit instituée une collaboration entre l'Administration de l'Enregistrement et l'Administration des Contributions et que surtout il soit procédé à cet effet à l'installation d'une institution comparable au "Beirat" tel que le prévoient les articles 30 et ss. de l' "Abgabenordnung";
- c) que ce "Beirat" soit adéquatement composé par le recours à des représentants qualifiés des différents secteurs intéressés et que ces membres du "Beirat" doivent être obligatoirement mis en intervention, non seulement avant toute taxation d'office, mais également avant toute décision sur un recours introduit contre une telle taxation.

Ce n'est donc que sous la réserve de voir réaliser les conditions indiquées ci-dessus que le Conseil propose d'abandonner la méthode d'imposition forfaitaire, telle qu'elle est prévue au projet de l'Administration.

4) Le régime particulier prévu à l'endroit des petites entreprises

Le régime particulier prévu à l'endroit des petites entreprises, dont la justification, par rapport aux directives du 11 avril 1967, est fournie par l'article 14 de la deuxième de celles-ci, devrait consister, d'après le projet d'étude de l'Administration, dans un allégement de certaines formalités exigées normalement de la part des assujettis, dans l'application de forfaits ainsi que dans l'octroi d'un abattement sur la cote d'impôt due par les petits exploitants.

Comme la première de ces mesures ne soulève point, aux yeux du Conseil, de problèmes de principe et peut dès lors faire l'objet d'une analyse à l'occasion de l'examen des articles du projet de loi, et que l'imposition forfaitaire a été suffisamment traitée ci-dessus sub 3) le Conseil croit pouvoir limiter sa prise de position dans le présent chapitre sur l'institution de l'abattement préconisé.

A cet égard, les considérations ci-après lui paraissent être de mise.

Dans le cadre d'un impôt indirect, destiné à frapper le consommateur et devant dès lors être répercuté sur ce dernier, l'octroi d'un allégement d'impôt au profit d'un exploitant, par considération de la situation personnelle de ce dernier, constitue en soi une anomalie, alors qu'il s'analyse au fond comme une subvention faite au profit de l'exploitant au moyen de taxes supportées par ses clients. Cette anomalie est d'autant plus prononcée dans un régime de TVA que cette taxe doit être et se trouve en fait être parfaitement neutre à tous égards, à telle enseigne que si dans le système de l'actuelle taxe sur le chiffre d'affaires, l'introduction en 1964 d'un abattement d'impôt au

profit des petites entreprises s'est peut-être justifiée à titre de mesure compensatoire du défaut de neutralité de cette taxe existant au détriment de ces entreprises, cette justification vient à perdre sa raison d'être sous le nouveau régime.

D'autre part , à supposer qu'on se soucie néanmoins de compenser les désavantages structurels des petites entreprises par le biais de mesures fiscales, les impôts indirects et notamment la T.V.A. se prêtent le plus malaisément à cet effet, ainsi qu'en témoignent à la fois les modalités de cette forme d'aide dans l'actuelle législation et celles proposées pour le nouveau système.

En effet, en prenant pour critère pour l'octroi d'un abattement d'impôts le chiffre d'affaires des entreprises, cet abattement ne s'oriente nullement d'après les facultés contributives réelles de celles-ci, puisque, à chiffre d'affaires égal, la faculté contributive des différentes entreprises varie en fonction de leur marge bénéficiaire, ce que relève à juste titre l'Administration comme une critique essentielle à l'égard du système actuel.

En s'attachant, en revanche, au montant de la T.V.A. qui sera due à l'avenir, pour déterminer l'allégement fiscal à concéder, l'Administration n'a pas davantage fait une approche adéquate des facultés contributives des entreprises, étant donné que le montant de la taxe due dépendra autant des exemptions et des taux d'impôt applicables aux opérations de l'entreprise considérée que de la marge bénéficiaire de celle-ci, tant et si bien qu'un exploitant à valeur ajoutée relativement forte et travaillant d'une manière rémunératrice, mais bénéficiant d'exemptions et de taux réduits pour son genre d'activité, viendrait à bénéficier de la même subvention qu'une entreprise à faible marge bénéficiaire brute taxée entièrement au taux normal. D'autre part, une entreprise à valeur ajoutée faible, dont la plus grande part représente le bénéfice, profitera davantage de l'allégement fiscal qu'une entreprise à valeur ajoutée élevée

composée avant tout de salaires. De plus, l'entreprise mécanisée est avantagée vis-à-vis de l'entreprise à production basée sur la main-d'oeuvre.

En tâchant d'ailleurs de déterminer, par voie d'extrapolation à partir de la méthode et du montant de l'abattement retenus au projet d'étude de l'Administration, celles des activités qui seraient susceptibles de bénéficier de l'allégement envisagé, on constate qu'il s'agirait en fait dans la plupart des cas de celles qui sont exercées à titre simplement accessoire ou occasionnel par des bénéficiaires d'autres revenus, de sorte que la mesure projetée reviendrait à subventionner ces derniers au détriment des entreprises qui constituent l'unique ressource de leurs exploitants et serait donc finalement un facteur de concurrence déloyale à l'égard de ceux-ci.

Pourvu, enfin, qu'on essaie de pallier cet inconvénient, par un relèvement de l'abattement, de façon à ce que le bénéfice de celui-ci soit étendu aussi aux petites entreprises exploitées à titre principal - ce qui n'est pas la portée de la mesure envisagée dans le projet - on n'annihilerait cependant pas pour autant complètement l'avantage relatif des exploitants occasionnels ou accessoires, mais on finirait par concéder des allègements dépassant la mesure des abattements actuellement en vigueur, de sorte qu'il en résulterait un déchet fiscal, qu'on risquerait de devoir combler par un rehaussement des taux de l'impôt, ce qu'il convient cependant d'éviter de toute évidence dans l'intérêt de la stabilité des prix finals intérieurs.

Si un abattement d'impôt au profit des petites entreprises, en tant que moyen de subvention spécifique de celles-ci, ne saurait dès lors être adéquatement aménagé qu'en prenant en considération - non pas le chiffre d'affaires réalisé ni le montant de la taxe indirecte à payer par celles-ci - mais leur bénéfice, pour autant que celui-ci représente le revenu principal de l'exploitant, on se trouve amené, par la nature des choses, à postuler la transposition dans le domaine des impôts directs du devoir de pourvoir à pareille mission, puisque ce n'est que

dans le cadre de ces impôts qu'on arrive à serrer l'ensemble des éléments d'appréciation pertinents à cet égard.

Soucieux à la fois des exigences légitimes et des droits acquis des petites entreprises à considérer comme telles, en même temps que de voir sauvegarder les impératifs d'une fiscalité orthodoxe, le Conseil Economique et Social recommande par conséquent de consentir, à l'occasion de la réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires, en matière d'impôts directs frappant les entreprises, un allégement fiscal approprié, plutôt que de prévoir un abattement d'impôt dans le cadre de la TVA qui serait nécessairement mal adapté aux exigences de cette taxe en elle-même et des données économiques et sociales dont il y a lieu de tenir compte lors de l'aménagement de celle-ci.

5) Le régime à prévoir à l'endroit de l'agriculture

Le régime à prévoir à l'endroit de l'agriculture ne se trouve pas encore définitivement arrêté dans le projet d'étude de l'Administration, qui voudrait, à cet effet, voir préciser les résultats des travaux entrepris au niveau des services de la CEE en vue de la directive ad hoc visée à l'article 15 de la deuxième directive du 11 avril 1967. En attendant, l'Administration se borne à l'énoncé des problèmes particuliers que soulève l'application de la TVA à l'agriculture et exprime sa préférence pour l'adoption pour notre pays des solutions qui ont été retenues en Allemagne dans ce domaine.

Or, pour autant que les réglementations appliquées ou envisagées comportent comme option fondamentale une extension de la TVA au secteur agricole, le Conseil Economique et Social est unanime pour s'y rallier et ce par adoption des motifs évidents qui commandent une telle solution.

D'autre part, il s'est formé en son sein une très large majorité pour se prononcer vigoureusement contre les velléités qu'il paraît y avoir au niveau de la CEE d'anticiper, en matière

de produits agricoles, sur la suppression généralisée des frontières fiscales et l'uniformisation complète de la TVA, par la fixation d'un taux commun applicable à ces produits, taux qui serait égal à la moitié de la moyenne des taux normaux en vigueur dans les différents Etats membres. Une telle mesure se heurte en effet non seulement aux objections du principe que le Conseil a fait valoir contre la justification de l'uniformisation des taux dans la CEE en cas de suppression des frontières fiscales, mais aurait encore pour effet de provoquer chez nous immédiatement une hausse des prix et ce précisément pour les produits de première nécessité. Aussi le Conseil recommande-t-il instamment au Gouvernement de s'opposer à de telles initiatives gravement préjudiciables aux intérêts économiques et sociaux essentiels de notre pays.

Pour ce qui est des modalités particulières de la TVA pour l'agriculture, telles qu'elles sont préconisées par l'Administration sur la base du précédent allemand, il n'y a que les représentants de ce secteur qui considèrent celles-ci comme étant adéquates et adaptées à la situation de ce dernier, tandis que la majorité des membres du Conseil se prononce contre ces solutions.

Rappelons que celles-ci consistent à assujettir les produits agricoles, au stade de la production déjà, au taux réduit de la TVA et à évaluer fictivement au niveau du montant de cette taxe la charge déductible supportée en amont par le producteur, de sorte que ce dernier, à moins d'opter pour le régime normal, se trouverait dispensé de l'ensemble des formalités que comporte le système de la TVA.

Pour autant que cette solution consacre pour l'agriculture sur le plan législatif une imposition forfaitaire généralisée, elle ne saurait trouver l'approbation du Conseil et ce pour les raisons de principe qu'il a fait valoir ci-dessus sub 3) à l'encontre de ce mode d'imposition. Ces raisons sont d'autant plus pertinentes en l'occurrence que la structure des exploitations agricoles est largement diversifiée et en pleine évo-

lution, à telle enseigne que la fixation d'un forfait légal, unique et permanent, pour l'ensemble des assujettis engendre nécessairement et dans une mesure plus forte l'inconvénient majeur signalé qui consiste à favoriser les entreprises retardataires sur le progrès technique et économique et à pénaliser les exploitations rationnellement équipées.

Mais, ce qui est plus grave encore, c'est que l'évaluation fictive de la charge supportée en amont au niveau de la taxe appliquée à l'issue du stade de la production agricole est manifestement surfaite, en présence du décalage existant entre les taux normal et réduit et compte tenu du fait que la valeur ajoutée au stade de la production en général et à celui de la production agricole en particulier est relativement élevée. C'est dire que la dispense légale accordée à l'agriculture de déterminer et de verser au fisc la différence entre la TVA frappant le prix du produit et la charge de la taxe supportée en amont équivaldrait dans la généralité des cas à l'octroi d'une subvention financée par un déchet de recettes fiscales. L'importance relative de cette subvention serait au surplus inversement proportionnelle au degré de rationalisation des exploitations et ne viendrait à être supprimée que temporairement pendant les exercices, où un exploitant ferait un effort exceptionnel d'équipement lui imposant une charge fiscale en amont plus élevée que celle grevant les ventes réalisées pendant ces exercices.

Or, un tel résultat n'est pas seulement indéfendable au regard de la justice fiscale et des exigences propres au régime de la TVA, mais va encore à l'encontre de l'intérêt général, qui commande qu'on évite d'accorder des subventions non justifiées du point de vue économique et de créer la nécessité de combler par un relèvement des taux de l'impôt les déchets de recettes fiscales qu'entraînerait en l'occurrence l'octroi de cette forme de subvention.

On ne saurait d'ailleurs pas pallier ces inconvénients en remplaçant l'évaluation fictive de la charge en amont par la fixation d'un taux pour les produits agricoles qui corresponde approximativement à la charge moyenne supportée en amont. Une

telle méthode, sans supprimer le défaut inhérent à toute imposition forfaitaire généralisée, aboutirait en effet à créer une multiplicité des taux de la TVA qui complique outre mesure l'application de celle-ci, ainsi qu'en témoigne le précédent français.

Dans ces conditions, le Conseil Economique et Social, à l'exception des représentants du secteur agricole, recommande vivement au Gouvernement de ne pas exclure l'agriculture du régime normal de la TVA, dont les modalités, telles qu'elles ont été proposées par le Conseil, notamment en ce qui concerne l'imposition forfaitaire (cf. ci-dessus sub 3) lui paraissent être les seules qui soient justifiables et d'ailleurs susceptibles d'être également appliquées en fait à l'agriculture.

Le recensement du chiffre d'affaires et des factures d'entrée présente en effet d'autant moins de difficultés dans les exploitations agricoles que celles-ci livrent le plus clair de leur production à un nombre limité de preneurs et qu'elles conservent déjà pour d'autres motifs les quelques factures de leurs fournisseurs, à telle enseigne qu'à supposer que le producteur néglige ou soit effectivement incapable de faire le calcul de la taxe due par lui, la taxation d'office dans le cadre d'une procédure administrative ne se heurte point à des obstacles d'ordre pratique tels que ceux-ci fourniraient une légitimation suffisante pour l'institution d'un régime particulier de TVA pour la seule agriculture qui constituerait à la fois une dérogation à la justice et la technique fiscales et comporterait des inconvénients majeurs du point de vue social et économique.

C) Les problèmes liés aux mesures transitoires

Les problèmes liés aux mesures transitoires, évoqués d'ores et déjà dans le titre introductif du présent avis, consistent principalement dans la détermination du sort à réserver à la charge fiscale grevant les stocks et investissements non amortis existant lors de l'entrée en vigueur du nouveau système de taxation et plus précisément dans la question de savoir, si

et dans quelle mesure il convient d'admettre la déductibilité de cette charge par rapport à la TVA.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que l'on se trouve confronté avec trois ordres d'exigences qui se trouvent être en partie contradictoires entre eux et dont il faut dès lors jauger le degré respectif d'importance afin d'en faire un départage en fonction de l'intérêt général, ces exigences étant :

- a) la nécessité d'éviter une hausse des prix qu'entraînerait normalement le refus de la déductibilité de cette charge par rapport à la TVA par l'effet du cumul de l'ancienne et de la nouvelle taxe sur les produits élaborés et commercialisés en début de période ;
- b) le souci de maintenir constantes les recettes fiscales à provenir des impôts indirects dont les rentrées seraient diminuées durant l'exercice d'introduction de la TVA jusqu'à concurrence de la rémanence de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires grevant les stocks et investissements, si l'on admettait en bloc la déduction de cette rémanence par rapport à la TVA ;
- c) la préoccupation de prévenir des effets préjudiciables sur la conjoncture, sous forme d'un dégarnissement de stocks et d'un désinvestissement généralisés avant l'introduction du nouveau système, suivis d'un mouvement en sens contraire après la mise en vigueur de ce dernier, par considération de la différence du traitement fiscal des stocks et des investissements dans l'ancien et le nouveau régime.

De ces trois ordres d'idées, disons tout de suite que le dernier d'entre eux ne paraît pas devoir être exagéré quant à sa portée dans le cadre de l'économie luxembourgeoise, alors qu'en raison du caractère incomplet de celle-ci, des attitudes, telles que celles décrites ci-dessus, de la part de nos opérateurs économiques produiraient le plus clair de leurs effets auprès de nos fournisseurs étrangers et resteraient par conséquent sans conséquences graves sur l'évolution de nos propres affaires.

Quant aux deux autres exigences, le Conseil Economique et Social a déjà eu l'occasion d'exprimer sa conviction, avec arguments à l'appui, que la nécessité d'éviter une hausse des prix intérieurs devrait l'emporter de toute façon sur le souci d'un maintien constant des recettes fiscales à provenir des impôts indirects pendant la période de démarrage du nouveau régime.

Aussi se prononce-t-il pour l'admission en déduction par rapport à la T.V.A. du poids de l'ancien impôt grevant les stocks, un tel dégrèvement étant indispensable pour prévenir un relèvement généralisé et pratiquement permanent des prix. Sans vouloir lui attribuer une incidence comparable dans ce domaine, le Conseil pense que le dégrèvement des investissements non amortis existant le jour de l'entrée en vigueur de la nouvelle taxe, bien que justifié sur le plan des principes, devrait également être examiné eu égard au déchet fiscal occasionné par cette mesure.

A supposer d'ailleurs que cette déductibilité fût refusée en tout ou en partie, le budget viendrait à subir de ce fait même un certain déchet de rentrées fiscales et ce du côté des impôts directs, étant donné que par application des règles concernant l'évaluation au bilan des biens de l'immobilisé et du réalisable, les entreprises seraient amenées en pareil cas à pratiquer, lors de l'entrée en vigueur de la T.V.A., sur leurs biens anciens un alignement sur la valeur d'exploitation (Teilwertabschreibung) pour les ramener au niveau des nouveaux prix d'acquisition des biens de même nature, prix qui s'entendent précisément hors taxes indirectes en raison de la déductibilité de celles-ci.

Tout en trouvant dès lors même du côté budgétaire des motifs plaissant en faveur de sa thèse, le Conseil Economique et Social ne méconnaît cependant pas que de ce côté, il y aurait toutefois des inconvénients majeurs, si d'un côté on admettait pour le tout dès l'entrée en vigueur de la T.V.A. la déduction de l'ensemble du poids de l'ancien impôt inhérent aux stocks et investissements existant à ce moment et si, d'un autre côté, l'Etat ne réussissait pas à contrebalancer les moins-values en résultant pour lui à cette époque.

Aussi le Conseil serait-il d'accord, en cas de nécessité, soit à voir restreindre le dégrèvement des investissements non amortis, soit à voir étaler dans le temps la déductibilité du poids de l'ancien impôt pesant sur les stocks et les investissements, dans la mesure où ceux-ci sont à prendre en considération à ce titre. A cet égard, il est intéressant de constater que le législateur français accorde un dégrèvement partiel sur les biens investis acquis pendant l'année 1967, c'est-à-dire pendant les douze mois précédant le 1.1.1968, date de l'entrée en vigueur de la loi du 6.1.1966, portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, la dite loi dispose que les immobilisations déductibles seront, à partir du 1.1.1968, retenues pour 50% de la taxe qui les a frappées, qu'elles soient acquises en 1967 ou en 1968.

Afin d'éviter le désavantage que comporte pour les petites entreprises pareil étalement dans le temps, une telle mesure ne devrait être appliquée que pour autant que le dégrèvement à consentir dépasse un seuil déterminé.

Par ailleurs, l'étalement pourrait se faire, en ce qui concerne les investissements, suivant la solution définitive adoptée à leur égard, au prorata de l'amortissement de ceux-ci et, pour ce qui est des stocks, sinon sur une période fixe à déterminer, au fur et à mesure que les stocks viendraient à baisser par rapport à leur consistance au jour de l'entrée en vigueur de la loi.

De telles méthodes reviendraient en somme à faire le décompte avec la TVA de la charge de l'ancien impôt grevant les éléments anciens aux époques, auxquelles ces éléments sont censés intervenir dans la formation du chiffre d'affaires assujetti à la TVA.

Sans manquer d'être ainsi assez logique par rapport aux données du problème, ces mesures continueraient cependant à différencier le traitement de l'ancienne et de la nouvelle charge fiscale en amont, en ce que le poids du financement de l'ancienne charge incomberait encore aux entreprises à concurrence du montant des intérêts de l'avance en impôts qu'elles seraient amenées à faire de la sorte jusqu'à l'époque de la déductibilité de ceux-ci par rapport à la TVA.

En présence de cet état de choses, le Conseil Economique et Social estime que la solution à adopter en la matière devrait consister dans un emprunt public forcé, placé auprès des entreprises pour le montant correspondant à la charge fiscale inhérente à leurs éléments anciens, qui dépasserait le plafond susvisé et qu'elles ne seraient donc pas autorisées à déduire avec effet immédiat.

Pour la détermination du montant de l'emprunt à souscrire ainsi obligatoirement, il y aurait lieu de prendre pour base l'évaluation par catégories de biens, de la charge fiscale que représente la taxe actuelle sur le chiffre d'affaires, évaluation devant être dégagée à l'occasion de l'enquête dont il va être question ci-après sub III.

Le service d'intérêts et l'amortissement de l'emprunt pourraient éventuellement se faire par voie d'imputation sur la TVA due par les entreprises pendant la durée de l'emprunt, tandis que pour la fixation de cette dernière, l'on pourrait s'inspirer, sinon de considérations purement budgétaires, des développements ci-dessus concernant l'étalement dans le temps de la déductibilité par rapport à la TVA de la rémanence de l'ancien impôt dans les biens économiques valorisés sous la nouvelle loi.

Au moyen de ces propositions relatives aux mesures transitoires à prévoir lors du passage à la TVA, le Conseil Economique et Social pense avoir non seulement concilié les préoccupations budgétaires de l'Etat avec les exigences légitimes des entreprises, mais encore et surtout avoir pourvu adéquatement à la sauvegarde primordiale de l'intérêt général qu'il y a d'éviter une hausse des prix intérieurs qui ne soit pas objectivement justifiée.

D) Les problèmes liés à la fixation des taux d'impôt

Il ne fait pas de doute que la détermination des taux du nouvel impôt constitue la clé de voûte de la réforme à entreprendre, alors qu'elle se trouve être à la fois tributaire de la conception de politique fiscale présidant à cette réforme et la résultante des options techniques que l'on sera amené à prendre dans l'aménagement du système.

Aussi le Conseil Economique et Social comprend-il qu'en attendant d'être fixée sur les solutions qui seront retenues à ce double titre, l'Administration n'ait pas encore arrêté dans son projet d'étude les taux de la TVA, mais qu'elle se soit bornée à rappeler les facteurs qui ont une incidence en la matière et à avancer une simple estimation indicative à cet égard.

Toutefois, après avoir analysé pour sa part les exigences de notre politique fiscale et indiqué les principales modalités

qui, à son avis, devraient être celles du nouveau système, le Conseil Economique et Social voudrait préciser à son tour ses vues en ce qui concerne la fixation des taux de la TVA (1) et soumettre à une appréciation critique les estimations afférentes de l'Administration (2).

1)a) C'est ainsi que le Conseil voudrait rappeler que d'après lui, le souci de voir sauvegarder dans la mesure du possible, la stabilité du niveau général des prix finals intérieurs, doit l'emporter sur celui d'assurer une constance des recettes fiscales à provenir des impôts indirects et que par conséquent le niveau des taux du nouvel impôt ne doit pas être déterminé à partir des chiffres des rentrées budgétaires que procure l'actuelle taxe sur le chiffre d'affaires, mais de manière que le poids de la TVA grevant la consommation intérieure reste pratiquement égal à la charge fiscale actuellement supportée par celle-là.

Il devrait en être ainsi d'autant plus que les directives de la CEE du 11 avril 1967 laissent à notre pays une liberté suffisante à cet effet, pour l'instant du moins, et qu'il existe des motifs pertinents d'ordre économique et social pour tâcher de nous réserver cette faculté lors d'un stade ultérieur de la réalisation de ces directives.

b) Le niveau général de la TVA sera, d'autre part, à fixer en considération du fait que le champ d'application de celle-ci s'étendra jusqu'au stade du détail et frappera pratiquement l'ensemble de la consommation intérieure, qui supporte à l'heure actuelle directement et indirectement la taxe sur le chiffre d'affaires en vigueur, alors qu'il n'y aura pas lieu d'accorder des exemptions - autres que celles qui sont inhérentes au système même - dont l'effet reviendrait à un allègement fiscal par rapport à la situation actuelle.

c) Les mesures transitoires réalisant la déductibilité, totale ou partielle, dans le nouveau régime de la charge fiscale grevant les biens d'investissement et les stocks existant lors de l'entrée en vigueur de la loi, ne devraient pas se

traduire dans un relèvement du taux du nouvel impôt, étant donné que pareille méthode reviendrait à annihiler, dans le domaine des prix, l'effet de ces mesures transitoires.

- d) S'il faut éviter une multiplication excessive des taux, il paraît toutefois souhaitable de prévoir, en dehors du taux normal et d'un seul taux réduit, l'introduction d'un taux majoré applicable à des biens déterminés à énumérer limitativement, ceci pour le double motif qu'il n'y a pas lieu de réduire le poids des taxes renforcées frappant actuellement certains biens, comme p.ex. les véhicules automoteurs neufs et qu'il est préférable de se procurer des recettes fiscales à l'aide d'un taux majoré applicable à des articles de luxe, plutôt que de surfaire, pour des considérations d'ordre budgétaire, les taux normal et réduit.
- e) La relation entre le taux normal et le taux réduit ne devrait pas être déterminée in abstracto - comme semble l'avoir fait implicitement l'Administration, puisqu'elle retient dans ses exemples et estimations un taux réduit fixé à la moitié du taux normal - mais cette relation devrait être dégagée sur le vu du poids réel de la charge fiscale dont sont respectivement grevées pour l'instant les différentes catégories de biens et services, alors que c'est à partir d'une telle analyse qu'il y aura lieu de faire le départage de ce qui sera exempté de la nouvelle taxe, ou de ce qui y sera assujéti au taux réduit ou au taux normal, et ce pour éviter qu'il ne se produise des changements dans le niveau général des prix finals.

- 2) Pour ce qui est de l'estimation des taux probables de la TVA telle qu'elle a été faite dans le projet d'étude de l'Administration et qui situe le niveau prévisible de cette taxe à 10% pour le taux normal et à 5% pour le taux réduit, le Conseil Economique et Social estime devoir la considérer comme étant entachée de plusieurs défauts, à telle enseigne qu'il ne peut pas en admettre les conclusions.

a) L'invraisemblance de cette conclusion apparaît en effet dès le premier abord et sans autre examen du détail de l'estimation ainsi faite, si l'on compare le résultat de celle-ci avec celui auquel on est arrivé en République Fédérale d'Allemagne lors du remplacement par la TVA de l'impôt sur le chiffre d'affaires à cascade et à effet cumulatif pratiquement identique au nôtre. On y a en effet retenu pour la TVA les mêmes taux de 10% et de 5%, alors que pourtant le taux normal de l'ancien impôt y était de 4%, contre 3% seulement au Luxembourg et que le rendement de l'ancien impôt devait aussi nécessairement être plus élevé en Allemagne qu'au Luxembourg, tant en raison de l'existence en Allemagne d'une surtaxe à l'importation que pour le motif que le nombre des stades taxables à l'intérieur est plus élevé dans un grand pays à économie complète que dans une aire géographique et économique telle que la nôtre.

b) L'estimation prête d'autre part le flanc à la critique pour autant qu'elle néglige les considérations émises ci-dessus sub 1) s'imposant lors de la fixation des taux et ce notamment

pour être partie de la prémisse de la nécessité d'un maintien des recettes fiscales au lieu de celle visant à garantir la stabilité des prix,

pour ne pas avoir tenu compte de l'introduction d'un taux majoré pour certains produits

et pour avoir retenu comme taux réduit un pourcentage représentant la moitié de celui du taux normal.

c) Mais à supposer même qu'il faille adopter de telles hypothèses de travail, c'est-à-dire celles qui ont été à la base des calculs entrepris en 1963, qui avaient abouti, sur le vu des données de l'exercice 1961, à des taux respectivement de 7,1 et de 3,55%, l'extrapolation qui a été faite par l'Administration à partir de ces chiffres paraît être affectée d'une erreur.

Cette conclusion semble en effet être avant tout le résultat d'une simple règle de trois, dont la justification est apparemment fournie par le fait que depuis lors la plupart des taux

de notre taxe actuelle sur le chiffre d'affaires ont été majorés de 50% par la loi du 12 mai 1964, de manière que les taux retenus à l'époque pour la TVA devraient être relevés à leur tour d'environ 50% pour maintenir pour le nouveau régime les mêmes recettes fiscales qu'à l'heure actuelle.

Or pareil raisonnement néglige le double fait :

- aa) que lors des calculs entrepris en 1963, la taxe sur les transports était censée devoir être remplacée par la TVA et que cette taxe spéciale n'a pas été majorée de 50% en 1964,
- bb) que la fixation des taux de 7,1 et 3,55% pour une TVA venant remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe sur les transports considérées à leur niveau de l'époque, présupposait nécessairement que l'introduction de la TVA apporterait une détaxation intégrale des produits et services destinés à l'exportation ou se trouvant en relation avec l'exportation ; or, le relèvement des taux de notre taxe sur le chiffre d'affaires pratiqué en 1964 a été assorti de mesures réalisant pour partie pareille détaxation, à telle enseigne que le solde net en recettes fiscales de la réforme de 1964 n'a pas pu être proportionnel à la majoration des taux intervenue à cette occasion et qu'on ne saurait par conséquent non plus faire subir aux taux estimés en 1963 pour la TVA une variation proportionnelle à celle du relèvement d'antan des taux de la taxe sur le chiffre d'affaires.

3)a) Aussi, en refaisant pour sa part d'une façon sommaire les calculs de l'Administration, en y apportant les correctifs résultant des deux observations ci-dessus, mais sans en changer les hypothèses de travail, le Conseil Economique et Social a-t-il abouti aux estimations ci-après, en ce qui concerne les taux normal et réduit de la nouvelle TVA ;

aa) pour le cas du maintien du rendement fiscal (préconisé par l'Administration)

taux normal : 9 %

taux réduit : 4,5%

bb) pour le cas du maintien de la charge fiscale grevant la consommation intérieure (préconisé par le Conseil Economique et Social)

taux normal : 7,5 -8%

taux réduit : 3,75-4%

les taux à retenir étant ceux de la limite inférieure ou supérieure de cette fourchette, suivant que la rémanence en impôts indirects estimée subsistant à l'heure actuelle dans les exportations est plus ou moins élevée.

Sans pouvoir se prononcer dès à présent à ce sujet avec toute la certitude voulue, le Conseil pense que les taux normal et réduit ci-dessus avancés vont, selon toute probabilité, devoir être ajustés vers le bas, en ce qui concerne le taux réduit, et par voie de conséquence vers le haut, pour ce qui est du taux normal, si la relation existant entre eux, au lieu d'être fixée de façon abstraite, est déterminée sur le vu de la charge fiscale réelle grevant pour l'instant respectivement les différentes catégories de biens et services constituant la consommation intérieure et destinée à être assujettie à l'avenir à la TVA au taux normal ou réduit.

4) Il va sans dire que les estimations faites jusqu'à présent tant par l'Administration que par le Conseil à partir des résultats de l'enquête entreprise en 1963 doivent céder le pas aux conclusions d'une nouvelle enquête, à laquelle il y aura lieu de procéder sur la base de données plus récentes et dont la méthodologie respecterait l'ensemble des exigences de politique et de technique fiscales émises dans le présent avis.

L'urgence et l'importance d'une telle enquête sont d'ailleurs telles que le Conseil, avant même de clore son examen du projet d'étude de l'Administration, pense devoir inviter dès à présent le Gouvernement à faire débiter cette opération avec le concours de tous ceux qui sont susceptibles d'y apporter une contribution utile, dont notamment les Chambres et organisations professionnelles.

III CONCLUSIONS PROVISOIRES

Au terme des développements qui précèdent , consacrés aux principaux problèmes que soulève l'introduction de la TVA au Luxembourg et indiquant les lignes directrices d'après lesquelles il conviendrait de résoudre ces derniers, le Conseil Economique et Social voudrait, avant tout autre progrès en cause et notamment avant tout examen des articles du projet, livrer ce résultat de ses délibérations au Gouvernement, afin de permettre à celui-ci de préciser, pour autant que de besoin, ses options en la matière, à la lumière des vœux exprimés à cet effet par le Conseil et de faire entamer notamment, le plus rapidement possible, avec l'aide des Chambres et organisations professionnelles compétentes, l'enquête nécessaire aux fins de déterminer la charge fiscale en impôts indirects grevant actuellement les différents biens et services utilisés à l'intérieur du pays, pour en dégager les exemptions et les taux - normal, renforcé et réduit - du nouvel impôt et la répartition des biens et services devant respectivement tomber sous l'application de ces exemptions et de ces taux.

Luxembourg, le 22 mars 1968

Le Secrétaire Général

Le Président

Jean Moulin

Gustave Stoltz

Annexes 1,2 et 3.

Amendement proposé par MM. M. BERNIS et G. THEIS.

Le texte du chapitre agricole, à la page 32, 33, 34 et 35, serait à rédiger comme suit :

Le régime à prévoir à l'endroit de l'agriculture ne se trouve pas encore définitivement arrêté dans le projet d'étude de l'administration, qui voudrait, à cet effet, voir préciser les résultats des travaux entrepris au niveau des services de la CEE, en vue de la directive ad hoc visée à l'article 15 de la deuxième Directive du 11 avril 1967. En attendant, l'administration se borne à l'énoncé des problèmes particuliers que soulève l'application de la T.V.A. à l'agriculture et exprime sa préférence pour l'adoption pour notre pays des solutions qui ont été retenues en Allemagne dans ce domaine.

Pour autant que les réglementations appliquées ou envisagées comportent comme option fondamentale une extension de la T.V.A. au secteur agricole, le Conseil Economique et Social s'y rallie et ce pour la considération de ne pas enlever un maillon de la chaîne du système.

Pour ce qui est des modalités particulières de la T.V.A. pour l'agriculture, telles qu'elles sont esquissées et préconisées par l'administration sur la base du précédent allemand, le Conseil considère celles-ci comme étant adéquates et adaptées à la situation du secteur agricole.

Rappelons que celles-ci consistent à assujettir les produits agricoles au taux réduit de la T.V.A. et à évaluer la charge déductible supportée en amont par le producteur. Le cas échéant, le producteur agricole, à moins d'opter pour le régime normal, se trouverait dispensé de l'ensemble des formalités que comporte le système de la T.V.A.

Quoique cette solution consacre sur le plan législatif une imposition forfaitaire, le Conseil estime qu'il y a opportunité d'appliquer ce régime dans le secteur agricole. En effet, la très grande majorité des entreprises agricoles n'est nullement équipée pour suivre les procédures normales d'application de la T.V.A. D'autre part, l'administration rencontrerait des difficultés matérielles insurmontables dans l'exécution de l'assujettissement et du contrôle des déclarations prévues dans le régime normal.

Enfin, le Conseil estime qu'il y a lieu d'examiner, en temps opportun, si dans la CEE il peut se justifier d'avancer pour les produits agricoles la suppression des frontières fiscales et l'uniformisation de la T.V.A. par la fixation d'un taux commun applicable aux produits agricoles, alors que pour les produits industriels les échéances en question resteraient retardées. Une telle mesure pourrait, en effet, poser de sérieux problèmes lorsqu'elle s'appliquerait en dehors du calendrier de la suppression générale des frontières fiscales, et cela notamment dans le domaine des prix des produits agricoles à défaut d'égénéralisation des charges d'import grevant ces produits sur les territoires des différents Etats membres.

Cet amendement fut repoussé par 22 voix contre 2 et 3 abstentions.

Amendement proposé par M. J. GUILL.

Il est proposé d'insérer le passage suivant dans la première partie du projet d'avis du Conseil Economique et Social.

"Le Conseil Economique et Social recommande de définir le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée selon l'exemple de la loi française du 6.1.1966, art. 3, comme suit :

- 1) Les affaires faites dans le Grand-Duché de Luxembourg sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elles relèvent d'une activité de nature industrielle ou commerciale, quels qu'en soient les buts ou les résultats.
- 2) Cette taxe s'applique, quels que soient :
 - d'une part, le statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;
 - d'autre part, la forme ou la nature de leur intervention, et le caractère, habituel ou occasionnel, de celle-ci."

Cet amendement fut repoussé par 22 voix contre 3 et une abstention.

Amendement proposé par M. J. GUILL.

Le texte à la page 3, sub I B) serait à compléter comme suit :

Le Conseil Economique et Social ne disposait d'aucune documentation officielle sur les recettes par secteurs économiques de l'impôt sur le chiffre d'affaires au cours des dernières années ni d'aucune enquête ou étude sur les recettes fiscales accrues ou diminuées à prévoir selon l'avant-projet de l'administration de l'enregistrement.

Ainsi les données de l'enquête faite en 1963 par des services gouvernementaux et mentionnée à la page 15 du projet d'étude de la direction de l'enregistrement n'ont pas été communiquées au Conseil Economique et Social.

Les calculs de la CEE, cités à la page 16 du projet d'étude de l'administration de l'enregistrement, lui sont également restés inaccessibles.

Aussi est-il impossible au Conseil Economique et Social de se prononcer actuellement en pleine connaissance de cause sur tous les aspects économiques et sociaux de l'introduction de la T.V.A. dans notre législation fiscale.

Cet amendement fut repoussé par 17 voix contre 10.