



DOCUMENTS DE TRAVAIL DE LA DG TRÉSOR

Numéro 2016/02 – Avril 2016

Le modèle d'estimation de la TVA théorique

Jean-Alain ANDRIVON
Charlotte GEAY
Éric JANBON

LE MODÈLE D'ESTIMATION DE LA TVA THÉORIQUE

Jean-Alain Andrivon*

Charlotte Geay**

Éric Janbon***

Ce document de travail n'engage que ses auteurs. L'objet de sa diffusion est de stimuler le débat et d'appeler commentaires et critiques.

*** Jean-Alain Andrivon** est en poste à la Direction Générale du Trésor Ministère des Finances et des Comptes publics et du Ministère de l'Économie, de l'Industrie et du Numérique (France)

jean-alain.andrivon@dgtresor.gouv.fr (+33-1-44-87-14-46)

**** Charlotte Geay** est en poste à la Direction de la Sécurité Sociale au Ministère des Affaires sociales et de la Santé (France)

charlotte.geay@sante.gouv.fr (+33-1-40-56-75-38)

***** Éric Janbon** est en poste à la Direction Générale du Trésor Ministère des Finances et des Comptes publics et du Ministère de l'Économie, de l'Industrie et du Numérique (France)

eric.janbon@dgtresor.gouv.fr (+33-1-44-87-14-45)

Table des matières

Introduction	4
1. Il est nécessaire de disposer d'un modèle d'estimation de la TVA théorique pour connaître le partage de la TVA entre les agents économiques	5
1.1. Les déclarations fiscales de TVA sont insuffisantes pour analyser les recettes de TVA.....	5
1.2. L'apport du modèle pour déterminer l'assiette « effective » de la TVA	5
1.3. Les utilisations des résultats du modèle TVA.....	7
2. Les principes de fonctionnement du modèle et les difficultés d'estimation de la TVA théorique	8
2.1. Première étape : l'application de la législation aux données des comptes nationaux permet de déterminer le montant de la TVA « super-brute ».....	8
2.2. Deuxième étape : la prise en compte des limitations du droit à déduction doit être faite par deux biais différents	12
2.2.1. <i>La prise en compte de la nature de l'acheteur du bien grâce à la ventilation de l'Insee par secteur institutionnel</i>	12
2.2.2. <i>La prise en compte des biens par nature exclus du droit à déduction via les vecteurs d'exclusion (VE)</i>	12
2.2.3. <i>La prise en compte de la nature de la production des acheteurs via les prorata de non déductibilité (PND)</i>	12
2.3. Troisième étape : le bouclage du modèle permet d'estimer <i>in fine</i> la TVA théorique	13
3. Les principaux résultats du modèle TVA	14
3.1. Les ménages constituent le principal contributeur aux recettes de TVA.....	14
3.2. Les administrations publiques contribuent aux recettes de TVA à deux titres	15
3.2.1. <i>La TVA sur la consommation finale des administrations publiques</i>	16
3.2.2. <i>La TVA sur les consommations intermédiaires et l'investissement des administrations publiques</i>	17
3.3. Les rémanences de TVA payées par les entreprises se montent à un niveau proche de la TVA à la charge des administrations publiques	18
3.4. Enfin, une part des recettes de TVA vient du secteur associatif (1,5%)	19
3.5. Bilan : décomposition des recettes de TVA théorique par agent.....	19
4. Les limites du modèle	21
4.1. Les résultats du modèle reposent sur des données des comptes nationaux pouvant être révisés d'une année sur l'autre ou entre deux bases comptables	21
4.2. L'assimilation produit-branche sur laquelle repose le modèle est une simplification	21
4.3. Certains régimes et dispositifs spécifiques ne sont pas pris en compte dans le modèle	21
4.3.1. <i>Les taux de TVA applicables en Corse</i>	22
4.3.2. <i>Les taux de TVA dans les départements d'Outre-mer (DOM)</i>	22
4.3.3. <i>Le régime de la franchise en base de TVA</i>	22
5. Quelques exemples de résultats reposant sur le modèle TVA	23
5.1. La décomposition fine des résultats du modèle selon plusieurs dimensions permet de répondre à différents types de demandes récurrentes	23
5.1.1. <i>L'approche « par composante de la demande » permet de réaliser les prévisions de TVA à un niveau fin, et d'en augmenter ainsi la précision</i>	23
5.1.2. <i>L'approche « par taux » permet d'estimer le chiffrage du « point TVA » et d'envisager ainsi le rendement potentiel de mesures visant à modifier la valeur des taux de TVA</i>	23
5.1.3. <i>L'approche « par secteur » permet de répondre à des questions spécifiques (TVA du secteur financier, coût du taux réduit sur les travaux de rénovation des logements...)</i>	24
5.2. Le modèle TVA est aussi utilisé pour le calcul de la ressource propre TVA	24

Résumé

Certaines particularités de la TVA (mode de collecte par paiements fractionnés et existence du droit à déduction) rendent insuffisantes les seules informations contenues dans les données fiscales pour analyser la composition des recettes de TVA. On utilise donc d'autres données statistiques, notamment celles des comptes nationaux, pour reproduire un modèle simplifié de circuit de la TVA en France. Ce modèle statistique permet, *in fine*, de décomposer les recettes de TVA par agent économique et par secteur : par exemple, il montre qu'en 2013, 68 % des recettes émanent des ménages, 16 % des entreprises, 15 % des administrations publiques, et 1 % des associations sans but lucratif. Les résultats qui en découlent peuvent être utilisés à plusieurs fins : prévisions de recettes, chiffrage de dépenses fiscales et de mesures nouvelles, construction des comptes nationaux de l'Insee, estimation de la ressource propre TVA pour l'UE.

Abstract

Because of its particularities, such as the staged collection process and the existence of a “right of deduction”, raw data collected by the tax authorities is not sufficient to analyze the composition of VAT receipts. Other statistical data (mainly from national accounts) are thus used to derive a simplified model for VAT flows in the French economy. This statistical model allows a breakdown of VAT receipts by economic agents and sectors: for instance, it shows that, in 2013, 68% of VAT revenues are paid by households, 16% by corporations, 15% by the general government and 1% by non-profit organizations. The results of the model can be used for various purposes: revenues forecasting, evaluating tax expenditures or discretionary tax measures, elaborating national accounts, or determining the EU VAT-based resource.

Introduction

Contrairement à l'impôt sur le revenu (IR) ou à l'impôt sur les sociétés (IS), l'analyse de la TVA ne peut se faire directement à partir des liasses fiscales ou des déclarations de TVA des entreprises. Par exemple, les recettes supplémentaires liées à une hausse de 1 % du taux d'IR ou d'IS peuvent être directement simulées à partir des données déclaratives des contribuables, alors que ce n'est pas le cas des recettes nettes de TVA. Cela tient à la combinaison de deux facteurs : d'une part, les taux de TVA sont différenciés et varient selon le bien échangé ; d'autre part, la TVA repose sur un mode de collecte particulier autorisant en théorie les entreprises à déduire la TVA sur leurs charges, mais ce droit à déduction est limité. Or le niveau de détail présent dans les données fiscales ne suffit pas pour tenir compte de ces deux spécificités. Le modèle d'estimation de la TVA théorique vise donc à utiliser ces données fiscales et à les compléter par la comptabilité nationale, pour aboutir à une décomposition par agent et par emploi des recettes de TVA.

Ce modèle est utilisé dans plusieurs exercices :

- en interne à la DG Trésor, en particulier pour réaliser la prévision des recettes de TVA ou le chiffrage de certains dispositifs dérogatoires et mesures nouvelles ;
- pour l'Insee, dans le processus de construction des comptes nationaux ;
- pour l'Union européenne (UE), dans la détermination de la ressource propre TVA.

Ce document de travail détaille dans une première partie les raisons justifiant la nécessité de ce modèle ; la deuxième partie précise le fonctionnement du modèle ; la troisième en présente les principaux résultats ; la quatrième se concentre sur ses limites et pistes d'amélioration ; enfin la cinquième présente certaines des applications du modèle. Celui-ci étant construit sur les données de comptabilité nationale, il existe un délai incompressible de disponibilité des données, si bien que les résultats présentés dans ce document reposent sur le compte semi-définitif 2013 de l'Insee, dernières données disponibles au niveau de détail nécessaire.

1. Il est nécessaire de disposer d'un modèle d'estimation de la TVA théorique pour connaître le partage de la TVA entre les agents économiques

1.1. Les déclarations fiscales de TVA sont insuffisantes pour analyser les recettes de TVA

La TVA se distingue des autres prélèvements obligatoires par son mode de paiement spécifique – dit de paiements fractionnés – et par le mécanisme de déduction de la TVA sur les charges. Elle est en effet collectée à chaque transaction de la chaîne de valeur, puis déduite à l'étape suivante, si bien qu'en théorie, elle porte *in fine* seulement sur la consommation finale. Plus précisément, chaque transaction soumise à la TVA donne lieu à un versement de TVA de l'acheteur vers le vendeur : c'est la TVA « super-brute » ; ensuite, les entreprises reversent à l'État la TVA qu'elles ont collectée sur leur production (sauf exceptions qui seront détaillées plus bas), en déduisant au préalable la TVA sur leurs charges : c'est la TVA brute collectée par l'État. Néanmoins, certaines charges de TVA ne peuvent être directement déduites de la TVA collectée par les entreprises. Dans ce cas, elles reçoivent un remboursement de TVA¹. Ainsi, en 2013, la TVA super-brute a atteint 606,8 Md€, tandis que la TVA brute valait 185,5 Md€ et les remboursements et dégrèvements 49,2 Md€, si bien que la TVA nette atteignait 136,3 Md€.

La recette budgétaire correspond à la TVA nette. Cette recette ne peut pas être connue grâce à la simple application des taux de TVA à l'assiette assujettie : cela permet uniquement de connaître la TVA super-brute, mais pas la TVA nette.

Par ailleurs, si les données fiscales permettent bien de déterminer, de façon agrégée, le montant total de TVA nette, elles ne permettent pas de décomposer ces recettes en fonction des différents taux de TVA en vigueur. En effet, l'information sur le taux de TVA appliqué n'est connue que pour la TVA brute collectée, mais pas sur la TVA déductible par les entreprises. Très concrètement, une entreprise assujettie doit déclarer la TVA qu'elle collecte à 2,1 %, 5,5 %, à 10 % et à 20 %², mais ne déclare que la TVA totale qu'elle peut déduire sans préciser le taux applicable.

En l'absence de cette information, il n'est par exemple pas possible de déterminer le rendement budgétaire d'un point de taux normal. C'est pour cette raison qu'un « modèle » doit être développé, pour justement déterminer, notamment à partir des informations contenues dans les sources fiscales mais également de données des comptes nationaux, la structure des recettes nettes de TVA.

1.2. L'apport du modèle pour déterminer l'assiette « effective » de la TVA

Comme indiqué plus haut, la législation (notamment le Code Général des Impôts – CGI) définit le taux de TVA applicable à chaque transaction, ce qui permet donc, à partir des assiettes de consommation par produit, de connaître la TVA super-brute collectée dans l'économie. Mais ensuite, selon la nature de l'acheteur du bien, du bien lui-même, et même du vendeur du bien, les conséquences en termes de déductibilité de TVA en amont de la chaîne de production varient, ce qui se répercute sur la TVA nette.

¹ En général, les documents budgétaires présentent de façon regroupée les « remboursements et dégrèvements » d'impôts, c'est-à-dire que l'on ajoute aux remboursements évoqués les dégrèvements, soit les réductions totales ou partielles d'impôts accordées à titre gracieux ou de façon automatique en cas de versement excédentaire.

² Il s'agit des taux de TVA en vigueur au 1^{er} janvier 2014 ; leurs niveaux respectifs étaient de 2,1 %, 5,5 %, 7 % et 19,6 % auparavant.

Le premier critère déterminant à ce titre est la nature de l'acheteur :

- s'il n'est pas assujetti à la TVA (en l'occurrence, les ménages, les administrations publiques³, les ISBLSM⁴, les entreprises de certains secteurs – la santé notamment), il est considéré comme un « consommateur final » au regard de la TVA et la TVA qu'il acquitte reste à sa charge et ne donne pas lieu à remboursement. Dans ce cas, les concepts de TVA brute et de TVA nette (ou rémanente)⁵ sont équivalents ;
- s'il est assujetti à la TVA (c'est le cas de la majorité des entreprises, en particulier des SNFEI⁶), la TVA qu'il paie⁷ sur ses achats peut lui être partiellement ou totalement remboursée : la TVA brute n'est ici que partiellement rémanente.

Le deuxième critère à prendre en compte dans le cas où l'acheteur est un assujetti à la TVA est celui de la nature du bien :

- s'il est exclu du droit à déduction (par exemple, l'achat de véhicules particuliers par des entreprises), la TVA payée par l'acheteur sur la transaction ne peut pas faire l'objet de remboursements : là encore, la TVA brute sera intégralement rémanente ;
- s'il n'est pas exclu du droit à déduction, l'entreprise acquéreur peut déduire (partiellement ou totalement) la TVA qu'elle a versée lors de l'achat du bien et la TVA brute ne sera que partiellement rémanente.

Enfin, le troisième critère à prendre en compte dans le cas où l'acheteur est assujetti à la TVA, et où le bien acheté n'est pas exclu du droit à déduction, est celui de la nature de la production de l'acheteur :

- si elle est hors du champ de la TVA, ou dans le champ de la TVA mais exonérée par disposition expresse de la loi, l'acheteur ne peut pas déduire la TVA payée sur ses entrées. Il n'y a donc pas de déduction de TVA sur la transaction étudiée et la TVA brute est intégralement rémanente. On peut par exemple citer le cas du secteur financier, dont la plupart des activités de banque de détail sont dans le champ de la TVA, mais exonérées : par conséquent, les banques supportent des rémanences de TVA ;
- si la production est « normalement » taxée à la TVA, l'acheteur peut là encore intégralement déduire la TVA qu'il a versée lors de ses achats et il n'y a pas non plus de TVA rémanente. C'est le cas de la plupart des entreprises.

³ On parle ici du cas très majoritaire où les administrations publiques ne sont pas assujetties à la TVA. En pratique, dans les cas où elles sont en concurrence avec le secteur privé pour leurs activités, elles peuvent être assujetties à la TVA.

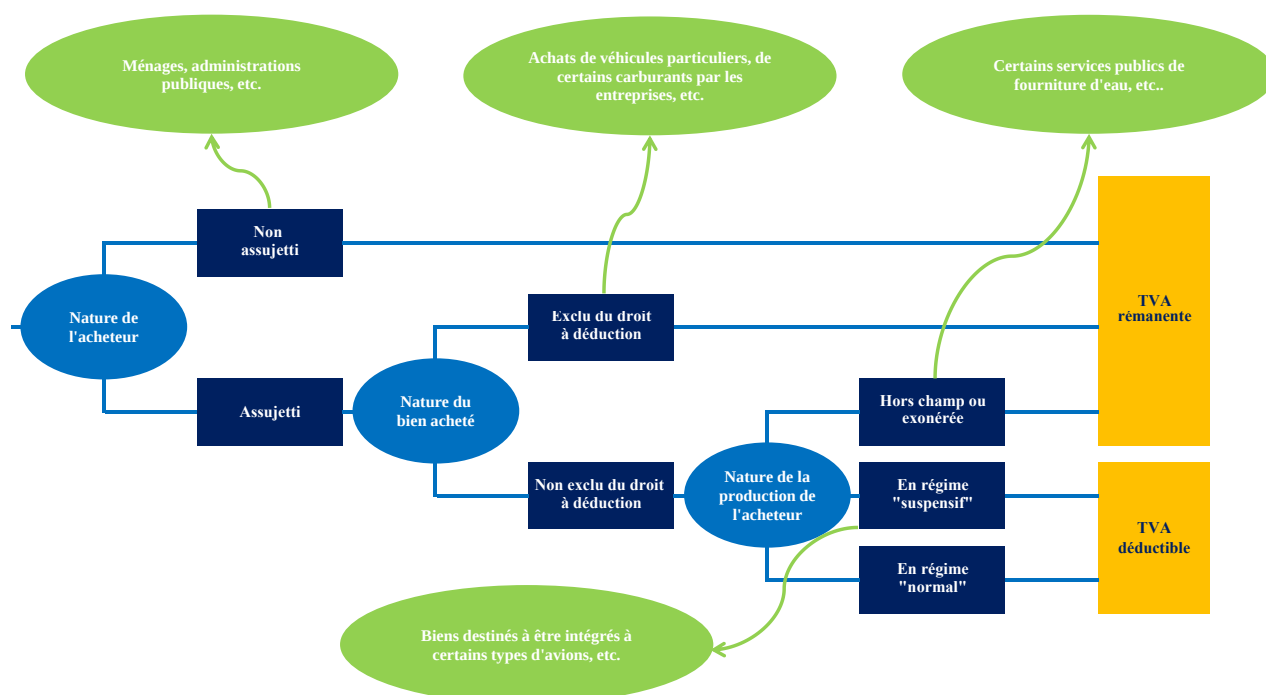
⁴ ISBLSM : Institutions sans but lucratif au service des ménages.

⁵ On parle en général de TVA rémanente au sujet de la TVA non déductible par les entreprises. Ici, par abus de langage, on assimilera les termes de TVA « nette » et de TVA « rémanente ».

⁶ SNFEI : sociétés non financières et entrepreneurs individuels.

⁷ Il existe dans certains cas un régime « suspensif » de TVA, « équivalent » à une TVA à taux 0 % : dans ce cas, l'acheteur peut déduire intégralement la TVA qu'il a versée lors de ses achats et la TVA brute n'est pas rémanente, cf. description plus détaillée dans la partie 2.1.

Schéma 1 : principes régissant la déductibilité de la TVA



Source : DG Trésor.

En pratique, certaines entreprises et, *a fortiori*, certains secteurs sont partiellement assujettis : dans ce cas, ils ne peuvent déduire la TVA sur leurs intrants qu'à hauteur de la part de leur production qui entre dans le champ de la TVA. Par exemple, les administrations publiques sont, pour une faible partie de leurs activités, assujetties : elles peuvent donc récupérer une part (faible) de la TVA ayant grevé leurs charges. De même, la production de certains assujettis est partiellement taxée : dans ce cas, ils ne peuvent déduire la TVA sur leurs intrants qu'à hauteur de la part de leur production qui est effectivement taxée. C'est, entre autres, le cas du secteur financier : par exemple, les activités de location de coffres sont taxées à taux normal de TVA.

Dès lors, à partir des comptes nationaux et d'une analyse fine de la législation, l'objet du modèle TVA est de tenir compte de ces différents cas pour connaître la répartition de la TVA rémanente par agent et par taux.

1.3. Les utilisations des résultats du modèle TVA

Les résultats du modèle TVA sont utilisés dans plusieurs cadres. Dans un premier temps, ils sont nécessaires au calcul de la **ressource propre** TVA que la France doit verser chaque année à l'UE. Son montant est égal à 0,3 % de l'assiette dite « harmonisée », c'est-à-dire l'assiette soumise à la TVA selon les principes de la directive TVA⁸ (hors « dérogations » qui seront détaillées dans la partie 5). Or, seules les recettes de TVA sont directement observables : pour les « convertir » en une assiette, il est nécessaire d'estimer le taux moyen pondéré de TVA (TMP)⁹ en pratique appliqué. C'est le modèle qui permet ce calcul.

⁸ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée : c'est une actualisation de la directive TVA de 1977 ayant introduit une réglementation des systèmes de TVA nationaux.

⁹ Le taux moyen pondéré est le taux moyen de TVA appliqué à l'assiette effectivement assujettie (hors DOM).

De plus, dans la mesure où il permet de connaître la décomposition par taux des recettes de TVA, le modèle permet de connaître le rendement statique du « **point TVA** », c'est-à-dire la hausse des recettes de TVA nette à attendre d'une augmentation d'un point des différents taux de TVA, dans l'hypothèse d'une absence de changement des comportements des consommateurs.

En pratique, la TVA ne porte pas que sur la consommation des ménages : dès lors, la **prévision de TVA** doit aussi tenir compte des autres composantes de la demande soumises à TVA (investissement public, consommations intermédiaires des entreprises, etc.). À ce titre, le modèle permet de déterminer le poids de chacune de ces composantes dans l'évolution macroéconomique spontanée de la TVA (appelée emplois taxables).

Les résultats du modèle, et notamment les taux de TVA détaillés par produit (à un niveau fin de désagrégation - niveau 138 de la nomenclature de l'Insee) et par emploi sont utilisés par l'Insee dans le processus de **construction des comptes nationaux**. Très précisément, l'Insee fournit les assiettes hors taxes des comptes nationaux (semi-définitifs) et la DG Trésor transmet, en réponse, les taux moyens de TVA correspondant à la législation en cours. À titre d'illustration, le tableau 1 ci-dessous présente le calendrier pour la publication du compte définitif 2013.

Tableau 1 : exemple de calendrier des échanges entre l'Insee et la DG Trésor sur les taux de TVA

	Transmission par l'Insee des données HT	Transmission par la DG Trésor des taux de TVA	Publication par l'Insee des comptes TTC
Avril 2015	Semi-définitif 2013		
Septembre 2015		Taux à législation 2013	
Décembre 2015		Taux à législation 2014	
Février 2016		Taux à législation 2015	
Mai 2016			Définitif 2013 Semi-définitif 2014 Provisoire 2015

Source : Insee.

2. Les principes de fonctionnement du modèle et les difficultés d'estimation de la TVA théorique

La partie précédente permet d'entrevoir que la multiplicité des taux de TVA complexifie l'estimation de la TVA théorique. Par ailleurs, l'existence du droit à déduction et de ses limitations partielles constitue une difficulté supplémentaire pour l'estimation de la TVA théorique. Cette partie détaille les choix méthodologiques retenus dans le modèle pour surmonter ces difficultés.

2.1. Première étape : l'application de la législation aux données des comptes nationaux permet de déterminer le montant de la TVA « super-brute »

L'objectif de cette première étape est d'attribuer à une transaction portant sur un produit et un emploi donné de la comptabilité nationale la TVA super-brute qui s'applique. La somme des TVA super-brutes pour chaque emploi et chaque secteur institutionnel correspond à la somme des TVA versées sur l'ensemble des tickets de caisse et factures de l'économie. La prise en compte des droits à déduction n'interviendra que dans un deuxième temps. Concrètement, la TVA super-brute correspond à la recette fiscale qui serait collectée par l'État si la TVA était une simple taxe sur les ventes et les consommations intermédiaires.

Encadré 1 : les données des comptes nationaux transmises par l'Insee

Les différents emplois

L'objectif initial du modèle TVA est d'affecter à l'ensemble des données de consommation et d'investissement transmises hors taxes par l'Insee un taux moyen de TVA. En pratique, les comptes nationaux définissent des secteurs institutionnels (SI) et des emplois. Toutefois, les exportations (emploi) et le reste du monde (secteur institutionnel) n'étant pas assujettis à la TVA, ils sont *de facto* exclus du modèle. Par conséquent, les données de l'Insee utilisées dans le modèle se composent de trois emplois principaux :

- la consommation finale (CF) ;
- la consommation intermédiaire (CI) ;
- la formation brute de capital fixe (FBCF), plus communément intitulée investissement.

Chacun de ces emplois peut être « consommé » par divers agents économiques ou secteurs institutionnels. Ceux-ci sont au nombre de sept dans le modèle : les ménages, les administrations publiques (APU), les institutions sans but lucratif au service des ménages (ISBLSM), les assurances (Assur), les institutions financières (InstFin), les auxiliaires financiers (AuxFin) et les entreprises du secteur non financier (SNFEI – sociétés non financières et entrepreneurs individuels). Toutefois le niveau de désagrégation entre les secteurs institutionnels diffère selon les emplois :

- la consommation finale ne peut concerner que trois agents économiques : les ménages (CM – consommation des ménages), les APU (CF APU) et les ISBLSM (CF ISBLSM). L'Insee transmet les données à ce niveau de désagrégation ;
- la consommation intermédiaire peut en théorie concerner tous les agents économiques, toutefois les données sont exploitées de façon agrégée dans le modèle ;
- la FBCF peut également concerner tous les agents économiques et les données sont cette fois utilisées distinctement par secteur institutionnel.

Au total, les données alimentant le modèle se répartissent donc entre 11 emplois au sens large : consommation finale des ménages, des APU, des ISBLSM, consommation intermédiaire (de tous les agents), FBCF des APU, des assurances, des auxiliaires financiers, des institutions financières, des ISBLSM, des ménages et des sociétés non financières.

La nomenclature des produits

Le niveau principal de désagrégation du modèle est le niveau G de la nomenclature de l'Insee, qui comporte 138 produits. Les données de consommation finale sont cependant plus précises puisqu'elles sont données au niveau H, voire infra-H dans certains cas. Cette nomenclature peut, jusqu'à un certain niveau de désagrégation, être mise en rapport avec la nomenclature NAF rev. 2¹⁰.

Bilan sur les données transmises

Les données de consommation finale, qui ne concernent que les ménages, les APU et les ISBLSM, sont transmises au niveau H ou infra-H mais seul le total par secteur institutionnel est communiqué (on ne distingue pas, pour chaque agent économique, la branche consommatrice). On dispose donc, pour chaque livraison, de trois tables de dimension 396 x 1 (396 correspond au nombre de produits au niveau infra-H).

Les données de consommation intermédiaire et de FBCF sont, quant à elles, transmises au niveau 138 mais consistent en des données matricielles et non vectorielles : en effet, pour chaque produit et chaque emploi, l'Insee transmet la ventilation de la consommation entre les différentes branches (au nombre de 138, suivant la même nomenclature que celle des produits). Selon la définition de l'Insee, une branche « regroupe des unités de production homogènes, c'est-à-dire qui fabriquent des produits (ou rendent des services) qui appartiennent au même item de la nomenclature d'activité économique considérée »¹¹. On dispose donc de 8 matrices de dimension 138 x 138¹².

En définitive, 11 tables (correspondant chacune à un emploi au sens large) sont transmises par l'Insee :

- 3 sont des vecteurs 396 x 1 et concernent la consommation finale ;
- 8 sont des matrices 138 x 138 et concernent la consommation intermédiaire ou la FBCF (qui concerne, pour mémoire, 7 secteurs institutionnels dans le modèle).

¹⁰ La nomenclature d'activités française révision 2 est la nomenclature statistique nationale. Elle permet la codification de l'activité principale exercée dans l'entreprise ou l'association.

¹¹ Le fait de disposer des données de consommation intermédiaire par branche permet de pallier partiellement le fait qu'elles ne soient pas distinguées entre les différents emplois. En effet, on peut isoler la consommation intermédiaire des branches non-marchandes (BNM) de celle des autres branches. Or ces branches non-marchandes correspondent aux APU et aux ISBLSM. Par ailleurs, en faisant l'hypothèse (forte) que le partage de la consommation intermédiaire entre APU et ISBLSM est le même au niveau agrégé et pour chacun des 138 produits, on peut reconstruire la consommation intermédiaire des APU d'une part, et celle des ISBLSM d'autre part.

¹² La matrice 138 x 138 correspondant à la consommation intermédiaire n'est autre que le tableau des entrées intermédiaires (TEI).

En théorie, la législation sur la TVA est telle que seule la nature du produit en question importe dans la détermination du taux de TVA qui s'applique.

Il existe cependant des exceptions à ce principe général, comme par exemple :

- le régime « suspensif »¹³ applicable aux opérations de livraisons de biens ou de réparations portant sur les aéronefs de compagnies aériennes dont plus de 80 % du trafic constitue du transport international¹⁴. Dès lors, un moteur d'avion est exonéré s'il est vendu à une compagnie aérienne « internationale » et taxé à la TVA (au taux normal) s'il est vendu à une compagnie aérienne « domestique » (cela n'a cependant pas d'impact sur le droit à déduction de l'entreprise vendant le moteur) ;
- les services publics de fourniture d'eau sont exonérés de TVA dans les communes de moins de 3 000 habitants en régie directe¹⁵ et soumis au taux réduit de 5,5 % dans les communes de plus de 3 000 habitants (dans ce cas, l'exonération de TVA limite le droit à déduction du fournisseur d'eau) ;
- certains aliments selon leur mode de consommation¹⁶. Par exemple, un sandwich peut être :
 - o non taxé s'il est vendu par un non assujetti ;
 - o taxé à 5,5 % s'il est vendu en supermarché (sous vide) ;
 - o taxé à 10 % s'il est destiné à une consommation immédiate.

Cette liste non exhaustive permet de cerner la première difficulté à laquelle se heurte le modèle : le taux de TVA sur un produit donné ne dépend pas toujours uniquement de la nature du produit concerné, mais parfois la destination ou la « finalité » de ce produit est aussi à considérer. Une des conséquences directes de ce constat est que le taux de TVA super-brute (donc avant prise en compte des éventuelles déductions) n'est pas forcément homogène pour l'ensemble d'un produit mais peut varier selon l'emploi ou le secteur institutionnel concerné. On exploite généralement l'information des comptes nationaux sur l'emploi ou le secteur institutionnel pour mieux cerner la nature précise du bien que ne le permet la décomposition au niveau G ou H de la nomenclature des produits.

¹³ On parle ici de « régime suspensif » car les biens en question sont exonérés de TVA sans que cela ait de conséquence sur la déductibilité de la TVA sur les intrants de l'entreprise concernée. Ce régime se comprend en effet comme un moyen de ne pas faire peser la TVA sur la trésorerie des compagnies aériennes. Concrètement, on peut considérer qu'une livraison de bien ou une réparation « vendue » à une entreprise éligible constitue une exportation pour l'entreprise productrice.

¹⁴ En vertu du 4° du II de l'article 262 du Code général des impôts (CGI).

¹⁵ Il existe toutefois un droit d'option à la TVA pour ces communes, leur permettant de fournir des prestations soumises à TVA, et de déduire en contrepartie la TVA qui porte sur leurs intrants.

¹⁶ Cet exemple est inspiré du rapport général du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) de 2015 sur *La taxe sur la valeur ajoutée*.

À titre d'illustration, on peut citer le produit (C26F) « Fabrication d'équipements d'irradiation médicale, électromédicale et électrothérapeutique » pour lequel la consommation finale des ménages, des APU, la consommation intermédiaire, la FBCF des APU et des sociétés non financières sont non nulles. D'après la nomenclature NAF rev. 2, ce produit (26.60Z) contient, entre autres, les appareils d'imagerie médicale (scanners, IRM, etc.), ainsi que les stimulateurs cardiaques ou les appareils d'audition. Or, ces différents produits ne relèvent pas du même taux de TVA : les premiers sont soumis au taux normal tandis que les seconds relèvent du taux réduit de 5,5 %. Dès lors, pour déterminer le taux moyen de TVA s'appliquant à ce produit, on pourrait exploiter les données fiscales du secteur 26.60Z, en affectant la proportion exonérée constatée uniformément aux différentes assiettes des comptes nationaux. Toutefois, cela reviendrait à considérer que les ménages et les hôpitaux ont des paniers de consommation pour ce produit de structure comparable ce qui paraît peu réaliste. Au contraire, on peut légitimement supposer que les stimulateurs cardiaques et prothèses auditives seront consommés par des ménages (et pourront également « bénéficier » de remboursements de la sécurité sociale), tandis que les appareils d'imagerie seront achetés par des professionnels du secteur médical. Ainsi, dans le modèle, on applique la méthode suivante :

- la consommation finale (des ménages comme des APU) est taxée à taux réduit ;
- la consommation intermédiaire et la FBCF sont taxées à taux normal.

Parfois, on utilise également l'information sur la branche consommatrice pour mieux cerner la nature du produit dont il s'agit. Par exemple, le produit C10A (« Transformation et conservation de viande et préparation de produits à base de viande ») peut servir de consommation intermédiaire à un certain nombre de branches, dont, entre autres, la branche C13Z (« Fabrication de textiles ») et la branche I56Z (« Restauration »). Or la nomenclature NAF rev. 2 indique que le produit concerné (10.1) comporte, outre les viandes « classiques », des éléments dérivés de l'abattage comme les peaux ou les plumes. Au regard de la TVA ces produits ne relèvent pas du même taux car la viande non préparée est un bien alimentaire donc taxé à 5,5 % tandis que les peaux, cuirs, etc. sont taxés à 10 % (législation au 1^{er} janvier 2013 ; ils sont passés à taux normal au 1^{er} janvier 2016). Dès lors, l'information sur la branche consommatrice est utile pour connaître le taux de TVA qui s'applique :

- lorsque le produit C10A est consommé par la branche C13Z, on suppose qu'il s'agit davantage de produits textiles que de viande et on applique le taux intermédiaire ;
- lorsque le produit C10A est consommé par la branche I56Z, on suppose qu'il ne s'agit que de viande à proprement parler et on applique le taux réduit.

Une fois cette étape terminée, on connaît le montant de TVA super-brute théorique durant l'année étudiée, ainsi que le partage de l'origine des recettes entre les différents taux de TVA. Ces informations peuvent être ventilées par emploi, par produit et par agent.

Formellement, pour un produit i et un emploi (au sens large) k donnés, on note $A_{i,k,t}$ l'assiette soumise au taux t de TVA (t pouvant prendre 5 valeurs : 0 %, 2,1 %, 5,5 %, 10 % et 20 %)¹⁷. La TVA brute totale s'écrit donc :

$$\text{TVA brute} = \sum_{i,k,t} t A_{i,k,t}.$$

¹⁷ Les assiettes $A_{i,k,t}$ ne sont pas forcément directement issues des comptes nationaux. En effet, dans certains cas, le niveau de désagrégation des données des comptes nationaux implique qu'un « produit » au sens des comptes nationaux peut être taxé à plusieurs taux de TVA. Dans ce cas, si on note $ACN_{i,k}$ l'assiette des comptes nationaux pour le produit i et l'emploi k , alors on a $A_{i,k,t1} = ACN_{i,k} \times \alpha_{i,k,t1}$ et $A_{i,k,t2} = ACN_{i,k} \times \alpha_{i,k,t2}$ avec $\alpha_{i,k,t1} \neq 0$ et $\alpha_{i,k,t2} \neq 0$.

2.2. Deuxième étape : la prise en compte des limitations du droit à déduction doit être faite par deux biais différents

Comme indiqué dans la première partie, la TVA n'est pas une taxe sur les ventes et le principe de la déductibilité de la TVA sur les intrants est une caractéristique essentielle de cet impôt. Quelques limites viennent néanmoins restreindre l'étendue du droit à déduction ; elles peuvent avoir trait :

- à la nature de l'acheteur du bien ;
- à la nature du bien lui-même ;
- à la nature de la production de l'acheteur du bien vis-à-vis de la TVA.

Ces trois motifs de restriction du droit à déduction sont pris en compte dans le modèle, mais *via* des canaux distincts.

2.2.1. La prise en compte de la nature de l'acheteur du bien grâce à la ventilation de l'Insee par secteur institutionnel

Les secteurs institutionnels non assujettis sont par définition exclus du droit à déduction. C'est le cas des ménages, des administrations publiques et des ISBLSM. La prise en compte de cette dimension est donc aisée dans le modèle¹⁸ :

- la TVA brute payée par les ménages, les APU et les ISBLSM (consommation finale comme FBCF) est totalement non déductible ;
- la TVA brute payée par les autres secteurs institutionnels peut éventuellement être déductible (consommation intermédiaire comme FBCF).

2.2.2. La prise en compte des biens par nature exclus du droit à déduction via les vecteurs d'exclusion (VE)

Certains biens sont exclus du droit à déduction, même s'ils sont consommés par des assujettis dont la production est intégralement soumise à la TVA. C'est par exemple le cas des achats de véhicules particuliers ou des dépenses d'essence des entreprises (hors taxis, loueurs et auto-écoles). Il est donc nécessaire d'identifier ces biens avant de calculer la TVA rémanente : on définit pour cela pour chaque bien, chaque emploi et chaque taux, un « vecteur d'exclusion » (VE) comme la partie de la consommation qui ne pourra en aucun cas donner lieu à déduction de TVA.

2.2.3. La prise en compte de la nature de la production des acheteurs via les prorata de non déductibilité (PND)

Pour les secteurs institutionnels pour lesquels la TVA sur les charges est potentiellement déductible, on considère dans un second temps la nature de la production de la branche consommatrice. En effet, une entreprise produisant des biens en partie exonérés de TVA ne pourra déduire la TVA sur ses charges qu'à hauteur de la part de sa production taxée. Ainsi par exemple, une grande partie des activités du secteur financier sont exonérées de TVA, si bien que ce secteur supporte des rémanences non négligeables de TVA sur ses charges.

¹⁸ On notera que cette distinction conduit à négliger le fait qu'une part de la consommation intermédiaire peut être de la consommation des ménages, des APU ou des ISBLSM (c'est-à-dire de secteurs non assujettis) qui devrait donc être totalement rémanente : au contraire, on suppose implicitement que l'intégralité de la consommation intermédiaire est constituée de consommations d'entités assujetties.

En pratique dans le modèle, on détermine pour chaque branche un prorata de non-déductibilité, c'est-à-dire la proportion de la TVA sur les intrants que la branche en question ne pourra pas déduire. On le calcule comme la part de la production du produit principal de la branche qui est exonérée de TVA (quel que soit l'emploi). Cela consiste en une simplification puisqu'on assimile « produit » et « branche », alors qu'en réalité une branche peut produire plusieurs produits.

Formellement, on a donc :

$$\text{PND (Branche } i) = \frac{\text{Assiette exonérée (Produit } i)}{\text{Assiette totale (Produit } i)} = \frac{\sum_k A_{i,k,0}}{\sum_{t,k} A_{i,k,t}}.$$

2.3. Troisième étape : le bouclage du modèle permet d'estimer *in fine* la TVA théorique

Une fois les vecteurs d'exclusion et proratas de non-déductibilité présentés ci-dessus calculés, le « bouclage » du modèle, dont la finalité est simplement de calculer la TVA nette théorique, est direct *via* les formules suivantes :

- pour les agents économiques non assujettis k (ménages, APU et ISBLSM), la TVA nette est identique à la TVA brute, donc :

$$\text{TVA nette}_k = \text{TVA brute}_k = \sum_{i,t} tA_{i,k,t}$$

- pour les agents économiques assujettis k , le calcul de la TVA nette résulte de la formule suivante (l'indice i correspond à un produit et l'indice j à la branche qui consomme ce produit :

$$\text{TVA nette}_k = \sum_{i,j,t} t[VE_{i,j,k,t} + (A_{i,j,k,t} - VE_{i,j,k,t}) \times \text{PND}_j]$$

3. Les principaux résultats du modèle TVA

On présente dans cette partie les résultats de la dernière version du modèle, c'est-à-dire la TVA théorique calculée sur la base du compte semi-définitif 2013 selon la législation en vigueur cette même année. Les taux de TVA en vigueur étaient alors de :

- 2,1 % pour le taux super-réduit ;
- 5,5 % pour le taux réduit ;
- 7 % pour le taux intermédiaire ;
- et 19,6 % pour le taux normal.

Au total, la TVA théorique est estimée pour ce millésime du modèle à 159,3 Md€, dont 61,2 % issus de la consommation finale, 19,4 % de la consommation intermédiaire, et 19,4 % de l'investissement.

Tableau 2 : TVA théorique estimée sur le compte semi-définitif 2013

(en Md€)	TVA	Répartition
Total	159,3	100 %
Consommation finale (CF)	97,5	61,2 %
Consommation intermédiaire (CI)	30,9	19,4 %
Formation brute de capital fixe (FBCF)	30,9	19,4 %

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

On peut aussi analyser la répartition comptable de la TVA théorique entre les différents agents. On va donc distinguer :

- les ménages, en agrégeant la consommation finale et la FBCF des ménages¹⁹ ;
- les administrations publiques, en agrégeant la consommation finale et la FBCF des APU, ainsi qu'une partie de la consommation intermédiaire des branches non marchandes (APU et ISBLSM) ;
- les entreprises, en agrégeant la consommation intermédiaire des branches marchandes et la FBCF des sociétés (financières ou non) ;
- et le secteur associatif, composé de la consommation finale, de la FBCF des ISBLSM et d'une partie de la consommation intermédiaire des branches non marchandes.

3.1. Les ménages constituent le principal contributeur aux recettes de TVA

En 2013, 67,8 % des recettes théoriques de TVA émanent des ménages (60,5 % de leur consommation finale et 7,3 % de leurs investissements). En pratique, en comptabilité nationale, la frontière entre consommation finale et FBCF des ménages est assez conceptuelle : ainsi, l'investissement des ménages correspond à leurs achats de logements neufs ou aux grosses réparations qu'ils effectuent dans leurs logements ; à l'inverse, les achats de voitures sont par exemple considérés comme de la consommation finale des ménages. C'est donc dans une

¹⁹ Dans la mesure où le modèle repose sur l'hypothèse que la consommation intermédiaire des branches marchandes ne concerne pas les ménages.

optique de simplification qu'on traite ici ces deux concepts de façon regroupée sous le nom de « demande finale des ménages ».

On notera néanmoins que la demande finale des ménages n'englobe pas les dépenses que les administrations publiques prennent en charge pour le compte des ménages (comme par exemple les remboursements de médicaments). Ces dépenses constituent la consommation finale individualisable des APU (*cf. infra*) ; la somme de la consommation finale des ménages et de la consommation finale individualisable des APU (et des ISBLSM) est nommée consommation finale effective des ménages.

Plus des deux tiers (72,1%) de la TVA sur la demande finale des ménages viennent de leurs dépenses en produits issus de l'industrie manufacturière (60,9 %) et de construction (11,2 %). Le tableau 3 suivant indique la répartition des recettes de TVA provenant directement des ménages entre les différents produits.

Tableau 3 : répartition entre les différents produits de la TVA payée par les ménages sur leur demande finale

Consommation finale et investissement des ménages	Répartition de la TVA
Total	100 %
Agriculture, sylviculture et pêche	1,7 %
Industrie manufacturière, industrie extractives et autres	60,9 %
Construction	11,2 %
Commerce de gros et de détail, transports, hébergement et restauration	9,6 %
Information et communication	5,4 %
Act. financières et d'assurance	2,1 %
Act. immobilières	0,7 %
Act. spécialisées, scientifiques et techniques et activités de services admin. et de soutien	4,3 %
Administration publique, enseignement, santé humaine et action sociale	0,7 %
Autre activités de services	3,4 %

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

3.2. Les administrations publiques contribuent aux recettes de TVA à deux titres

La TVA payée par les administrations publiques s'élève, en 2013, à 15,2 % de la TVA théorique totale. Ces recettes sont cependant de deux natures distinctes :

- d'une part, les APU paient de la TVA sur leurs dépenses de consommation finale, comme par exemple les remboursements des dépenses de médicaments faites par les ménages qui incluent bien de la TVA : cela représente 0,7 % des recettes totales de TVA (ou 4,6 % de la TVA qu'elles acquittent) ;
- d'autre part, une grande partie de la « production » des APU se trouve hors du champ de la TVA (pour mémoire, il existe certains cas où les APU peuvent être assujettis si leurs activités sont en concurrence avec le secteur privé), si bien qu'elles ne peuvent pas récupérer l'intégralité de la TVA portant sur leurs achats et supportent donc des rémanences. Ainsi, pour assurer ses missions régaliennes, comme par exemple la défense nationale (exonérée de TVA), l'État doit investir et acheter du matériel, dépenses

qui sont soumises à TVA. Les rémanences des administrations publiques concernent la consommation intermédiaire et l'investissement, pour respectivement 7,4 % et 7,1 % de la TVA totale (ou 48,7 % et 46,7 % de la TVA des APU).

Il faut par ailleurs noter que la TVA émanant des APU constitue également une dépense publique : elle est donc neutre pour le solde public dans son ensemble, même si elle joue sur les dépenses et les recettes et peut conduire à des transferts entre sous-secteurs.

3.2.1. La TVA sur la consommation finale des administrations publiques

Il existe deux types de consommation finale des APU selon les concepts de la comptabilité nationale. En effet, selon l'Insee :

- la consommation finale individualisable correspond aux dépenses des administrations pour le compte des ménages « dont les bénéficiaires peuvent être précisément définis. C'est le cas par exemple des dépenses pour l'éducation et pour la santé »²⁰, et regroupe, par exemple, les remboursements de médicaments aux assurés sociaux ;
- la consommation finale collective correspond aux « fonctions souveraines des administrations : justice, défense, police. En effet, on ne peut pas attribuer le bénéfice de ces services publics à un ou des ménages en particulier (contrairement au service public de santé par exemple) : ils profitent à la collectivité dans son ensemble »²¹. C'est par exemple le cas de l'éclairage public : sa « production » ne profite pas à un individu en particulier et n'est pas valorisée par un prix de marché (puisqu'elle est fournie gratuitement) ; néanmoins, les comptes nationaux estiment sa valeur à partir des coûts nécessaires à sa production.

Seules les dépenses de consommation finale individualisable sont potentiellement soumises à la TVA. Au contraire, dans la mesure où les dépenses de consommation finale collective constituent en fait une construction comptable, elles ne peuvent pas, par nature, être directement taxées à la TVA (en revanche, les intrants ayant servi à la réalisation de cette production pourront, quant à eux, faire l'objet d'un versement de TVA).

La TVA sur les dépenses finales des APU représente 4,6 % de la TVA payée par les APU : les remboursements de médicaments représentent près des deux tiers (66,0 %) de ces dépenses.

Les recettes de TVA collectées sur la consommation finale des APU émanent à près de 45 % du taux super-réduit de 2,1 %, son assiette représentant près de 80 % de l'assiette taxée. Plus de 10 % de cette assiette sont taxés à taux intermédiaire, l'assiette à taux réduit et à taux normal en représentent chacune environ 5 %.

²⁰ Selon la définition de l'Insee.

²¹ Selon la définition de l'Insee.

Tableau 4 : répartition entre les différents taux de la TVA payée sur la consommation finale individualisable des APU

Consommation finale individualisable des APU	Assiette	Recettes de TVA	Répartition de l'assiette	Répartition des recettes
Total	30,1	1,1	100 %	100%
Taux super réduit (2,1 %)	23,5	0,5	78,3 %	44,1 %
Taux réduit (5,5 %)	1,6	0,1	5,3 %	7,8 %
Taux intermédiaire (10 %)	3,4	0,2	11,3 %	21,3 %
Taux normal (19,6 %)	1,5	0,3	5,1 %	26,9 %

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

3.2.2. La TVA sur les consommations intermédiaires et l'investissement des administrations publiques

Les services publics « produits » par les administrations publiques sont certes intégrés à la production d'un pays *via* une valorisation à leurs coûts de production (à travers la consommation finale collective des APU), mais ils ne sont par nature pas facturés aux utilisateurs et donc, de fait, pas taxés à la TVA. En conséquence, les APU ne peuvent pas déduire la TVA qui a grevé leurs charges et supportent donc des rémanences de TVA sur leurs consommations intermédiaires et leurs investissements²². Au total, cette TVA non récupérable représente 14,5 % du total des recettes de TVA et 95,4 % de la TVA payée par les APU : les parts représentées par la consommation intermédiaire et la FBCF sont relativement équivalentes (respectivement 7,4 % et 7,1 % de la TVA totale).

Comme pour les ménages, les recettes de TVA viennent très majoritairement des produits de la construction (42,7 %) et de l'industrie manufacturière (28,6 %).

En revanche, la structure par taux de la TVA payée par les APU sur leurs intrants de production diffère sensiblement de la TVA qu'elles acquittent sur leurs dépenses finales pour le compte des ménages. En effet, près de 90 % de l'assiette effectivement taxée à la TVA est, pour les APU, soumise au taux normal, le taux super-réduit en représentant moins de 2 %.

Tableau 5 : répartition entre les différents taux de la TVA payée sur la consommation intermédiaire et l'investissement des APU

CI et FBCF des APU	Assiette	Recettes de TVA	Répartition de l'assiette	Répartition des recettes
Total	127,5	23,1	100 %	100 %
Taux super réduit (2,1 %)	2,2	0,0	1,7 %	0,2 %
Taux réduit (5,5 %)	5,9	0,3	4,6 %	1,4 %
Taux intermédiaire (7 %)	5,4	0,4	4,2 %	1,6 %
Taux normal (19,6 %)	114,0	22,4	89,4 %	96,8 %

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

²² Ce constat doit toutefois être nuancé pour les collectivités locales qui bénéficient d'un remboursement forfaitaire de leurs charges *via* le fonds de compensation de la TVA (FCTVA). Les dépenses de ce fonds ont atteint 5,9 Md€ en 2014 selon le jaune budgétaire annexé au Projet de Loi de Finances pour 2016 intitulé « Transferts financiers de l'État aux collectivités territoriales ».

3.3. Les rémanences de TVA payées par les entreprises se montent à un niveau proche de la TVA à la charge des administrations publiques

Certaines entreprises privées produisent des biens qui ne sont pas soumis à la TVA bien qu'ils soient facturés aux clients. En pratique, ces exonérations ont les mêmes conséquences que le non-assujettissement à la TVA des APU (dont la production est gratuite) puisqu'elles génèrent des rémanences de TVA pour les entreprises. Par exemple, la majeure partie des services financiers est exonérée de TVA, tout comme les loyers. *In fine*, on peut estimer grâce au modèle TVA que les rémanences de TVA des entreprises (sur leurs consommations intermédiaires et leur FBCF) ont atteint 15,5 % du total de la TVA théorique en 2013. Cette fraction se partage entre 11,0 % sur la consommation intermédiaire et 4,6 % sur la FBCF.

Comme pour les rémanences à la charge du secteur public, l'assiette taxée l'est très majoritairement au taux normal (plus de 80 % de l'assiette). Le taux intermédiaire représente, quant à lui, un peu plus de 10 % de l'assiette, soit une part deux fois plus élevée que celle du taux réduit.

Tableau 6 : répartition entre les différents taux de la TVA payée sur la consommation intermédiaire et l'investissement des entreprises

CI et FBCF des entreprises	Assiette	Recettes de TVA	Répartition de l'assiette	Répartition des recettes
Total	142,3	24,7	100 %	100 %
Taux super réduit (2,1 %)	1,1	0,0	0,7 %	0,1 %
Taux réduit (5,5 %)	6,9	0,4	4,9 %	1,5 %
Taux intermédiaire (7 %)	15,9	1,1	11,2 %	4,5 %
Taux normal (19,6 %)	118,4	23,2	83,2 %	93,9 %

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

Concernant les entreprises, il semble plus pertinent de s'intéresser, non pas aux produits sur lesquels portent les rémanences de TVA, mais plutôt aux branches qui doivent acquitter de la TVA sur leurs intrants sans pouvoir bénéficier de la déductibilité. On constate alors, sans surprise, que les trois branches principales qui supportent des rémanences de TVA sont :

- les entreprises réalisant des activités immobilières, qui supportent près du tiers des rémanences de TVA des entreprises. En effet, les loyers que ces entreprises collectent sont exonérés de TVA mais elles doivent verser de la TVA sur la construction des logements qu'elles louent ;
- les entreprises du secteur financier et d'assurance, qui paient un peu plus du quart des rémanences de TVA des entreprises ;
- les entreprises marchandes du secteur de la santé (pour environ 15 % de la TVA des entreprises).

Tableau 7 : répartition entre les différentes branches de la TVA payée sur la consommation intermédiaire et l'investissement des entreprises

CI et FBCF des entreprises	Répartition de la TVA	Total
Total	100 %	24,7
Agriculture, sylviculture et pêche	1,6 %	0,4
Industrie manufacturière, industrie extractives et autres	6,0 %	1,5
Construction	1,5 %	0,4
Commerce de gros et de détail, transports, hébergement et restauration	9,2 %	2,3
Information et communication	1,4 %	0,4
Act. financières et d'assurance	25,5 %	6,3
Act. immobilières	32,7 %	8,1
Act. spécialisées, scientifiques et techniques et activités de services admin. et de soutien	3,2 %	0,8
Administration publique, enseignement, santé humaine et action sociale	15,3 %	3,8
Autre activités de services	3,8 %	0,9

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

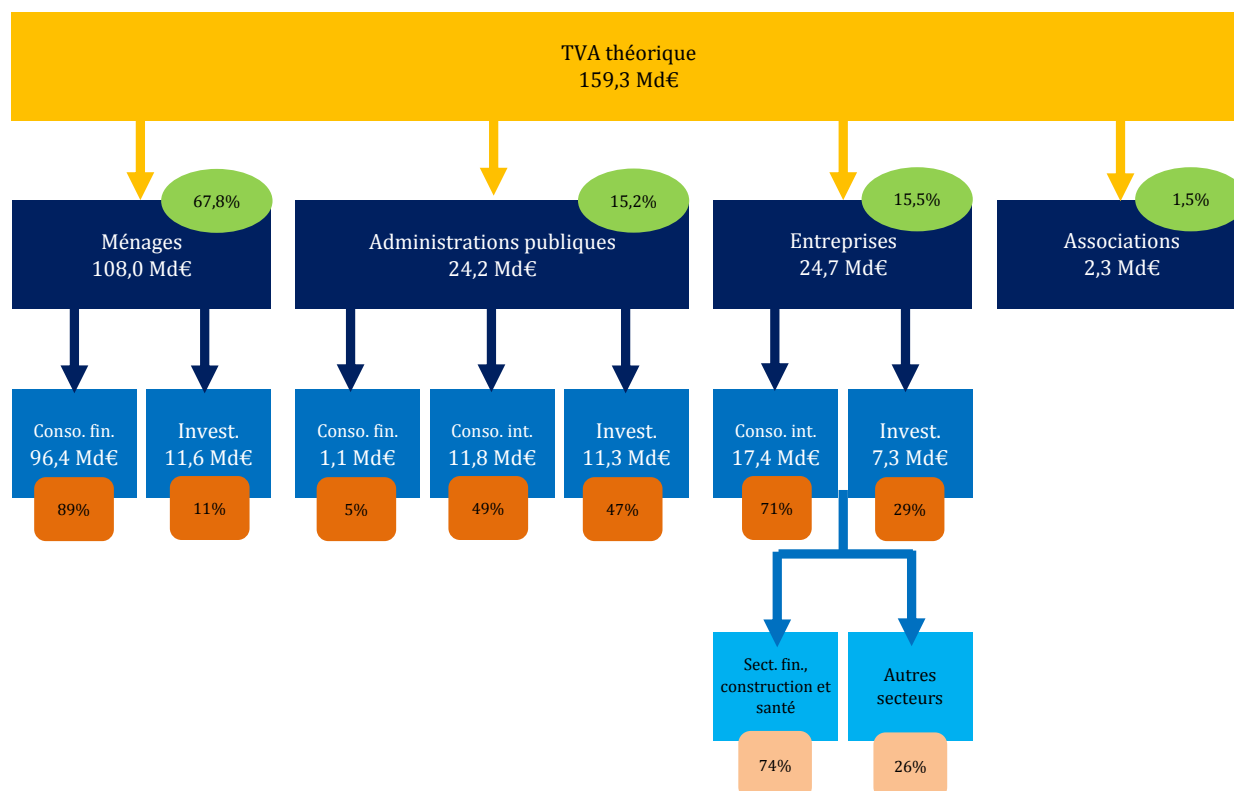
3.4. Enfin, une part des recettes de TVA vient du secteur associatif (1,5 %)

De même que pour les administrations publiques, la TVA payée par les ISBLSM est de nature double, puisqu'elle peut en théorie porter sur leur consommation finale (dépenses pour le compte des ménages) ou sur les intrants de leur production. En pratique, les dépenses des ISBLSM pour le compte des ménages concernent exclusivement des biens qui sont hors du champ ou exonérés de TVA. Dès lors, la seule TVA non récupérable par les associations concerne leurs dépenses de consommation intermédiaire (70 % environ) et d'investissement (30 %) environ.

3.5. Bilan : décomposition des recettes de TVA théorique par agent

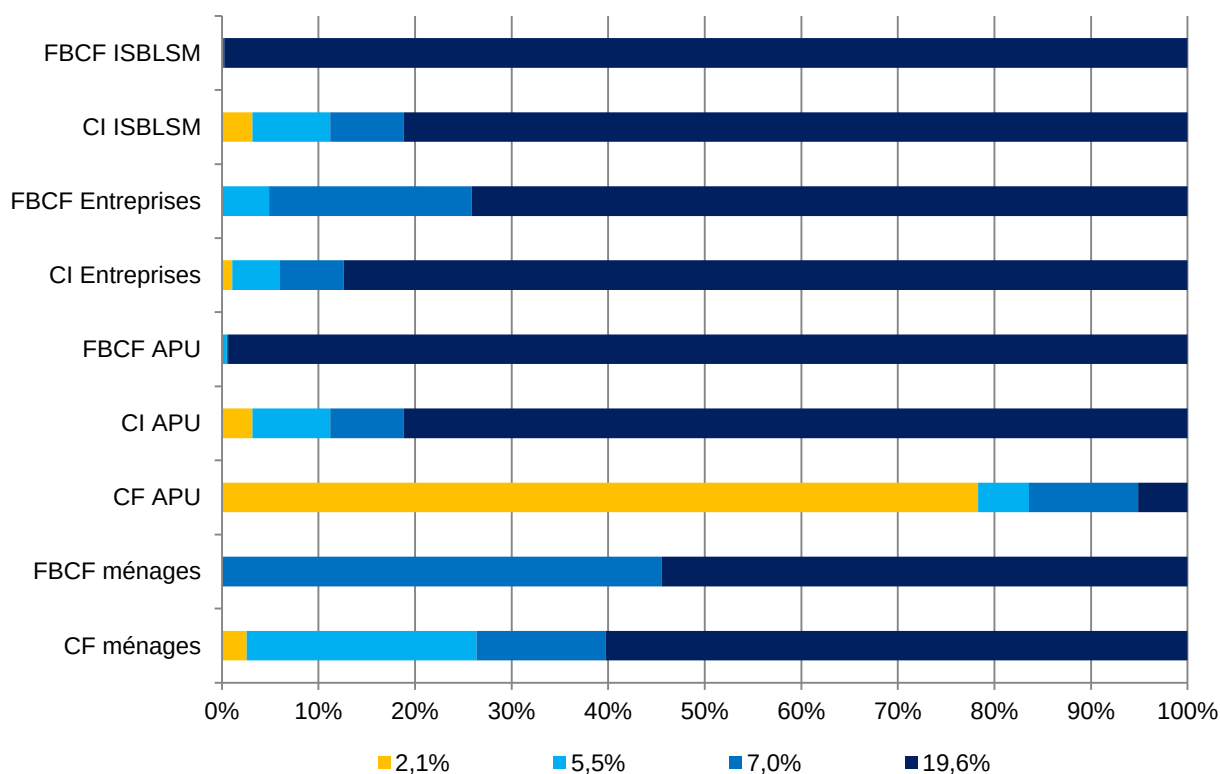
On peut résumer, en guise de bilan, la décomposition par agent et par emploi des recettes de TVA, ainsi que leur ventilation entre les différents taux.

Schéma 2 : répartition entre les différents agents de la TVA



Source : Modèle TVA, DG Trésor.

Graphique 1 : ventilation des assiettes rémanentes de TVA par taux entre les différents agents et emplois



Source : Modèle TVA, DG Trésor.

4. Les limites du modèle

Les résultats du modèle reposent sur certaines hypothèses et choix méthodologiques : l'interprétation des résultats doit donc être faite avec précaution.

4.1. Les résultats du modèle reposent sur des données des comptes nationaux pouvant être révisés d'une année sur l'autre ou entre deux bases comptables

Les données des comptes nationaux sur lesquels repose le modèle sont très fines. En effet :

- la décomposition des produits (138 produits au minimum, davantage pour la consommation finale) dans le modèle est plus désagrégée que celle des publications des comptes nationaux qui sont faites par l'Insee ;
- le croisement produit / branche transmis à la fois pour la consommation intermédiaire et la FBCF est également très fin (matrices de dimension 138 * 138).

Or, ces données, très précises, ne font, pour la plupart, pas l'objet d'une réestimation chaque année : au contraire, au sein d'une même base, on suppose généralement que la structure estimée l'année de départ se maintient.

Comme la comptabilité nationale est une estimation statistique dont la finalité est de représenter l'économie de façon agrégée et non de produire des estimations au niveau de détail le plus fin possible, des variations sensibles des données très détaillées exploitées dans le modèle (les matrices de consommation intermédiaire et d'investissement ainsi que les données permettant de se rapporter à une assiette de transactions effectives, hors auto-consommation, etc.) peuvent survenir d'une année sur l'autre ou, de manière plus notable, lors d'un changement de base des comptes nationaux. Il en résulte parfois des révisions de l'estimation de la TVA théorique.

4.2. L'assimilation produit-branche sur laquelle repose le modèle est une simplification

Le bouclage du modèle, sans lequel il n'est pas possible d'aboutir à une estimation de la TVA nette, ne peut se faire que sous l'hypothèse que la part de la TVA sur les intrants qu'une branche donnée ne peut déduire est égale à la fraction de la production du produit principal de cette branche qui est exonérée de TVA. Cette hypothèse est vraie si une branche ne produit qu'un seul produit, ce qui n'est pas le cas en pratique puisqu'il peut exister des « produits secondaires » au sein des différentes branches. Or, le fait que la matrice de correspondances produit-branche ne soit pas parfaitement diagonale n'est pas pris en compte.

Cette limite pourrait être palliée en complétant le modèle par une matrice de passage produit-branche en amont de l'exploitation des données.

4.3. Certains régimes et dispositifs spécifiques ne sont pas pris en compte dans le modèle

Le modèle TVA représente la TVA selon la législation en vigueur en France métropolitaine et pour le régime de « droit commun ». En particulier, on ne tient pas compte :

- des taux spécifiques applicables en Corse ;
- des taux spécifiques applicables dans les DOM ;
- du régime de la franchise en base.

Ainsi, le modèle estime une TVA sur le champ de la France entière en supposant que les taux de la France métropolitaine s'appliquent sur l'intégralité du territoire ce qui n'est pas exactement le cas.

4.3.1. Les taux de TVA applicables en Corse²³

En Corse, les taux de TVA qui s'appliquent sont ceux de la France continentale aux exceptions suivantes près (définies par l'article 297 du Code général des impôts – CGI) :

- les produits pétroliers sont soumis au taux de TVA de 13 % ;
- les travaux immobiliers, les ventes de matériels agricoles livrés en Corse, certaines fournitures de logement en meublé, certaines ventes à consommer sur place et les ventes d'électricité en basse tension sont soumis au taux de 10 % ;
- les produits alimentaires livrés en Corse bénéficient du taux de 2,1 % ;
- les représentations théâtrales et ventes d'animaux de boucherie sont quant à elles taxées à 0,9 %.

Ces dispositifs spécifiques ne sont pas intégrés au modèle : seule la législation de la France continentale y est intégrée.

4.3.2. Les taux de TVA dans les départements d'Outre-mer (DOM)²⁴

Les DOM ne font pas partie de l'Union européenne : en conséquence, ils ne sont pas soumis à la Directive TVA qui fixe un certain nombre de principes en ce qui concerne le champ d'application des taux réduits et leur valeur (cf. article 296 du CGI). En particulier :

- la TVA n'existe pas en Guyane et à Mayotte ;
- la TVA existe en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion mais les taux sont différents de ceux de la France métropolitaine. En particulier, le taux normal est de 8,5 %, le taux réduit est de 2,1 %, et le taux super-réduit de 1,05 %. En sus, le taux de 1,75 % s'applique aux ventes d'animaux de boucherie à des non-assujettis.

De même que pour la Corse, le modèle ne tient pas compte de ces cas dérogatoires.

4.3.3. Le régime de la franchise en base de TVA²⁵

Les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à un certain seuil sont soumises au régime de « franchise en base » de TVA²⁶, c'est-à-dire qu'elles n'ont pas à collecter de TVA sur leur production mais qu'elles ne peuvent déduire la TVA sur leurs achats en contrepartie. Les formalités administratives de déclaration sont par ailleurs plus simples dans le cas de la franchise en base que pour le régime de droit commun. À titre indicatif, les dépenses fiscales correspondant aux différentes franchises en base sont chiffrées à près de 600 M€ pour 2014 dans l'Évaluation des voies et Moyens (tome II) annexée au projet de loi de finances pour 2016.

Les données exploitées dans le modèle ne descendent pas à un niveau suffisamment fin pour distinguer, pour chaque secteur, la part de la production réalisée par les entreprises en franchise de TVA. Ainsi, le modèle estime une TVA théorique supposant qu'aucune entreprise n'est concernée par la franchise en base. Cette spécificité est en revanche corrigée *ex post* de façon agrégée par l'Insee pour produire l'estimation de l'écart TVA. De même, une correction pour ce dispositif est intégrée aux relevés de TVA transmis à la Commission européenne (cf. infra).

²³ Cf. BOI-TVA-GEO-10-10-20140110

²⁴ Cf. BOI-TVA-GEO-20-10-20140131

²⁵ Cf. BOI-TVA-DECLA-40-10-10-20130802

²⁶ Ces entreprises peuvent cependant toujours opter pour le régime normal d'imposition.

5. Quelques exemples de résultats reposant sur le modèle TVA

En plus de sa finalité première consistant à fournir à l'Insee des éléments nécessaires au processus de production des comptes nationaux, le modèle TVA permet de répondre à des demandes, ponctuelles et récurrentes, aussi bien internes pour la DG Trésor qu'externes (Commission européenne notamment).

5.1. La décomposition fine des résultats du modèle selon plusieurs dimensions permet de répondre à différents types de demandes récurrentes

5.1.1. L'approche « par composante de la demande » permet de réaliser les prévisions de TVA à un niveau fin, et d'en augmenter ainsi la précision

La prévision des recettes de TVA en comptabilité nationale se fait en deux temps :

- on commence tout d'abord par déterminer la croissance « spontanée » de la TVA, c'est-à-dire l'évolution des recettes hors mesures nouvelles (changement de taux ou basculement d'assiette) ;
- puis on ajoute le rendement estimé des éventuelles mesures nouvelles.

Pour déterminer la croissance spontanée de la TVA, il est nécessaire de définir un indicateur reflétant le mieux possible l'évolution de son assiette qui ne se limite pas à la consommation des ménages comme le montre le schéma 2. Ces poids sont utilisés pour calculer un indicateur agrégé qui s'appelle les emplois taxables.

5.1.2. L'approche « par taux » permet d'estimer le chiffrage du « point TVA » et d'envisager ainsi le rendement potentiel de mesures visant à modifier la valeur des taux de TVA

Tout comme il fournit une décomposition de la TVA par emploi, le modèle indique également la répartition par taux des recettes de TVA. Une telle information permet d'estimer le « point TVA », c'est-à-dire le rendement que l'on peut attendre d'une augmentation d'un point d'un taux donné de TVA, dans l'hypothèse où les comportements des consommateurs seraient inchangés à la suite d'une telle augmentation de la fiscalité.

Cette estimation découle du modèle, mais plusieurs ajustements doivent être effectués pour parvenir au résultat final :

- dans un premier temps, les résultats issus du modèle sont « vieillis », grâce à la maquette de prévision présentée plus haut, de façon à intégrer les évolutions macroéconomiques les plus récentes. En effet, les délais de production des comptes nationaux sont tels que l'estimation la plus récente des recettes théoriques de TVA est faite sur les données de l'année N-2 ;
- dans un second temps, les estimations du modèle sont « recalées » sur les recettes réelles observées, puisque le modèle estime les recettes théoriques et non les recettes réelles de TVA. Or, ces deux concepts diffèrent : c'est ce que l'on appelle « l'écart TVA »²⁷. Celui-ci inclut par exemple la TVA estimée sur les corrections pour fraudes incluses dans les comptes nationaux mais également des aléas statistiques liés au manque de précision des estimations. À l'inverse, les transactions non déclarées lorsqu'acheteur et vendeur en

²⁷ L'Insee publie une estimation de l'écart TVA, à chaque changement de base des comptes nationaux. Lors du passage à la base 2010, l'Insee a estimé l'écart TVA à 11,2 Md€ pour l'année 2010 (www.insee.fr/fr/indicateurs/cnat_annu/base_2010/methodologie/comptes-nationaux-base-2010.pdf, page 67).

ont connaissance ne sont pas incluses dans les comptes nationaux, donc *de facto* dans l'écart TVA. Celui-ci n'est donc pas une mesure de la fraude à la TVA.

À titre d'exemple, le point TVA total a été estimé à 9 ¾ Md€ pour 2015 lors de l'élaboration du PLF pour 2016. Le tableau 8 ci-dessous donne sa décomposition par taux. Ce rendement indique les recettes supplémentaires à attendre d'une hausse d'un point de chacun des taux de TVA²⁸, toutes choses égales par ailleurs. On peut noter que comme une part de la TVA est acquittée par les administrations publiques, ce rendement n'inclut pas l'augmentation des dépenses publiques associée à une hausse de la TVA et n'est donc pas un indicateur de l'amélioration du solde public à attendre d'une telle hausse.

Tableau 8 : rendement du point TVA à chaque taux pour l'année 2015

Point TVA	2,10 %	5,5 %	10 %	20 %	Total
2015	1/2	1 3/4	1 1/4	6 1/2	9 3/4

Source : Modèle TVA, DG Trésor.

5.1.3. *L'approche « par secteur » permet de répondre à des questions spécifiques (TVA du secteur financier, coût du taux réduit sur les travaux de rénovation des logements...)*

Enfin, puisqu'il est construit à un niveau fin de désagrégation par produit, le modèle permet de répondre à des questions sectorielles plus spécifiques sur la TVA. À titre d'illustration, le modèle permet d'estimer les rémanences de TVA à la charge du secteur financier (qui figurent dans le rapport de 2013 du Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO) sur les prélèvements obligatoires du secteur financier et dans celui de 2015 sur la TVA). L'actualisation de cette estimation sur la base du compte semi-définitif 2013 fait état d'une TVA non récupérable de 6,3 Md€ pour les entreprises du secteur financier (sur leurs consommations intermédiaires et leurs investissements).

Le modèle est également mobilisé pour le chiffrage de certaines dépenses fiscales dont l'évaluation est publiée annuellement dans le deuxième tome de l'Évaluation des Voies et Moyens (VMT2) annexée au projet de loi de finances. On peut par exemple citer l'application du taux intermédiaire de TVA au secteur de l'hôtellerie, de la restauration ou des cantines (respectivement dépenses n° 730205, 730221, et 730207 dans le VMT2).

5.2. Le modèle TVA est aussi utilisé pour le calcul de la ressource propre TVA

Comme indiqué plus haut, la ressource propre TVA (composante du prélèvement sur recettes pour l'UE (PSR-UE), également composé des ressources propres traditionnelles et de la ressource RNB) ne correspond pas à une fraction des recettes de TVA, mais à une fraction de son assiette. Cette assiette est, par ailleurs, dite « harmonisée » car il s'agit en réalité d'une assiette fictive, correspondant à l'assiette d'une TVA qui respecterait les dispositions « standard » de la directive TVA européenne, sans tirer parti des dérogations autorisées dans ses différentes annexes. L'idée sous-jacente à cette règle étant de placer les États-membres sur un pied d'égalité, sans différenciation selon la valeur des taux de TVA ni le champ des taux réduits.

²⁸ Il s'agit d'une simulation hypothétique car le taux super-réduit de 2,1 % ne peut, en vertu de la législation européenne, être modifié sans être définitivement perdu. Il résulte en effet d'une « clause de gel » accordée par la directive TVA.

Concrètement, la détermination de cette base harmonisée résulte de calculs statistiques transmis annuellement par chaque État-membre à l'UE au sein d'un « relevé TVA » et peut être résumée ainsi :

- les recettes nettes de TVA collectée (issues des remontées comptables de l'administration fiscale) sont « converties » en une assiette effective de TVA (appelée « base intermédiaire »), moyennant une division par le taux moyen pondéré de TVA déterminé grâce au modèle. Plus précisément, l'administration fiscale communique le rendement exact de la TVA pour une année donnée et le modèle fournit le taux moyen de TVA qui s'applique à l'assiette taxée : cela permet donc de déduire l'ampleur de l'assiette effectivement soumise à la TVA en France une année donnée (appelée « base intermédiaire ») ;
- cette base intermédiaire est ensuite modulée à la hausse ou à la baisse, *via* des « compensations », pour tenir compte des spécificités de chaque État membre : on aboutit *in fine* à la base harmonisée. On corrige la base intermédiaire pour la transformer en l'assiette qui serait taxée à la TVA si la France n'utilisait aucun dispositif dérogatoire autorisé par la directive TVA. Pour l'année 2014, les compensations sont les suivantes :
 - entreprises bénéficiant de la franchise en base (compensation positive) ;
 - droits d'entrée aux manifestations sportives (compensation positive) ;
 - services publics de fourniture d'eau (compensation positive) ;
 - transports de personnes (compensation positive) ;
 - limitations du droit à déduction liées aux dépenses de véhicules particuliers et de carburants par les entreprises (compensation négative) ;
 - vins produits et livrés en Corse (compensation positive) ;
 - services à la personne exercés par des organismes sans but lucratif (compensation positive).

Le relevé TVA transmis en juillet 2015 (relatif à l'année 2014) faisait état d'une assiette harmonisée de 947,8 Md€, et donc d'un montant de la ressource propre TVA de 2,8 Md€ (la ressource propre étant calculée comme 0,3 % de l'assiette harmonisée).

Les relevés TVA font l'objet de contrôles réguliers de la Commission européenne : ainsi, les deux derniers contrôles pour la France ont eu lieu en septembre 2013 (sur les relevés 2011 et 2012) et en décembre 2015 (sur les relevés 2013 et 2014).