COMMISSION
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 22.7.2024
COM(2024) 307 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL

conformément à l'article 430 *ter* de la directive TVA
sur l'application des règles de TVA aux bons
- définition, circuits de distribution et bons non échangés

Table des matières

1. INTRODUCTION ---------- 2

2. CONTEXTE DE L'INTERVENTION ---------- 2

3. MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS ACTUELLES ---------- 8

4. ÉVALUATION DES REGLES ACTUELLES ---------- 13

4.1 ÉVALUATION GENERALE ---------- 13

4.2 ÉVALUATION DE SUJETS SPECIFIQUES ---------- 18

5. CONCLUSION ---------- 22

ANNEXE — RAPPORT DE SYNTHESE — QUESTIONNAIRE CONCERNANT LA MISE EN ŒUVRE DE LA DIRECTIVE (UE) 2016/1065 SUR LES BONS ---------- 25

1. INTRODUCTION

Le 27 juin 2016, le Conseil a adopté une directive[1] modifiant la directive TVA[2] en ce qui concerne le traitement des opérations dans lesquelles des bons sont utilisés (ci-après la «directive sur les bons»). Les nouvelles règles s'appliquent depuis le 1er janvier 2019, mais uniquement aux bons émis après le 31 décembre 2018.

L'objectif de ces modifications est de simplifier, de moderniser et d'harmoniser les règles de TVA applicables aux bons[3], en particulier afin de «*garantir un traitement uniforme et sûr, de respecter le principe d'un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, d'éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et de réduire les risques d'évasion fiscale*»[4].

Conformément à l'article 410 *ter* de la directive TVA dans sa version modifiée, la Commission, sur la base des informations obtenues de la part des États membres de l'Union (ci-après les «États membres»), présente au Parlement européen et au Conseil un rapport d'évaluation sur l'application des dispositions de la directive TVA en ce qui concerne le traitement TVA des bons et, plus particulièrement, la définition des bons, les règles de TVA applicables à l'imposition des bons dans le circuit de distribution et aux bons non échangés, accompagné, au besoin, d'une proposition appropriée de modification des règles correspondantes.

À la lumière de ce qui précède, le présent rapport analyse la performance générale des règles de TVA sur les bons selon cinq critères (efficacité, efficience, pertinence, cohérence et valeur ajoutée européenne) au cours des quatre années écoulées depuis leur entrée en application en 2019, à la suite de quoi une évaluation spécifique est réalisée sur: i) la définition des bons, ii) l'imposition des bons dans le circuit de distribution, et iii) les bons non échangés. Le rapport évalue la mise en œuvre des dispositions pertinentes sur la base des résultats d'une enquête menée auprès des États membres du 27 mars au 9 juin 2023[5]. Le rapport se conclut par un examen de la pertinence d'une éventuelle proposition législative visant à modifier les règles concernées.

2. CONTEXTE DE L'INTERVENTION

En l'absence de règles communes en matière de TVA sur le traitement des bons dans la sixième directive TVA[6] ou dans la directive TVA, les États membres ont mis au point des approches différentes au fil des ans. Cette situation a entraîné des risques de double imposition ou de non-imposition, d'évasion fiscale et d'obstacles à l'innovation des entreprises[7]. En 2012, la

---

1 Directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO L 177 du 1.7.2016, p. 9) (ci-après la «directive sur les bons»).

2 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1) (ci-après la «directive TVA»).

3 Considérant 13 de la directive sur les bons.

4 Considérant 2 de la directive sur les bons.

5 *Questionnaire sur la mise en œuvre de la directive (UE) 2016/1065 sur les bons*.

6 Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13.6.1977, p. 1) (sixième directive TVA).

7 D'après la 114e réunion du comité de la TVA, document de travail nº 983, *Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la directive sur les bons*.

Commission a donc présenté une proposition[8] visant à clarifier et à harmoniser les règles de TVA relatives aux bons.

Lors de l'adoption par le Conseil, certaines des dispositions proposées par la Commission ont toutefois été écartées. En particulier, la directive sur les bons adoptée ne contient aucune disposition relative aux bons de réduction, aux paiements d'acomptes ou au calcul de la base d'imposition pour la distribution de «bons à usages multiples». En ce qui concerne les réductions, les considérants de la directive adoptée précisent même que cette dernière «*ne devrait toutefois pas s'appliquer aux instruments qui permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, mais qui n'incorporent pas pour autant un droit à recevoir lesdits biens ou services*». Aucune référence n'est faite non plus à l'exclusion de la définition d'un bon de tout instrument visant uniquement l'exécution de paiements ni aux liens entre les règles sur les bons et les règles spécifiques en matière de TVA, comme celles relatives au régime particulier des agences de voyage. Il pourrait être avancé que la raison tient en partie à la nécessité d'obtenir l'unanimité dans le domaine fiscal, où les compromis conclus écartent souvent des questions qui auraient pu faire l'objet d'un accord à la majorité. En effet, ces dernières années, ces questions, et d'autres, relatives à la mise en œuvre ont été examinés par le comité de la TVA[9], dont les réunions ont débouché sur deux séries de lignes directrices[10] approuvées par une majorité d'États membres (section 3) qui, bien qu'elles ne soient pas juridiquement contraignantes, contribuent à une application plus uniforme des règles communes en matière de TVA.

i) Définition des bons

Les règles adoptées prévoient que, pour qu'un instrument puisse être considéré comme un bon, deux conditions cumulatives doivent être remplies: i) l'instrument est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, et ii) l'instrument ou la documentation correspondante indiquent les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels.

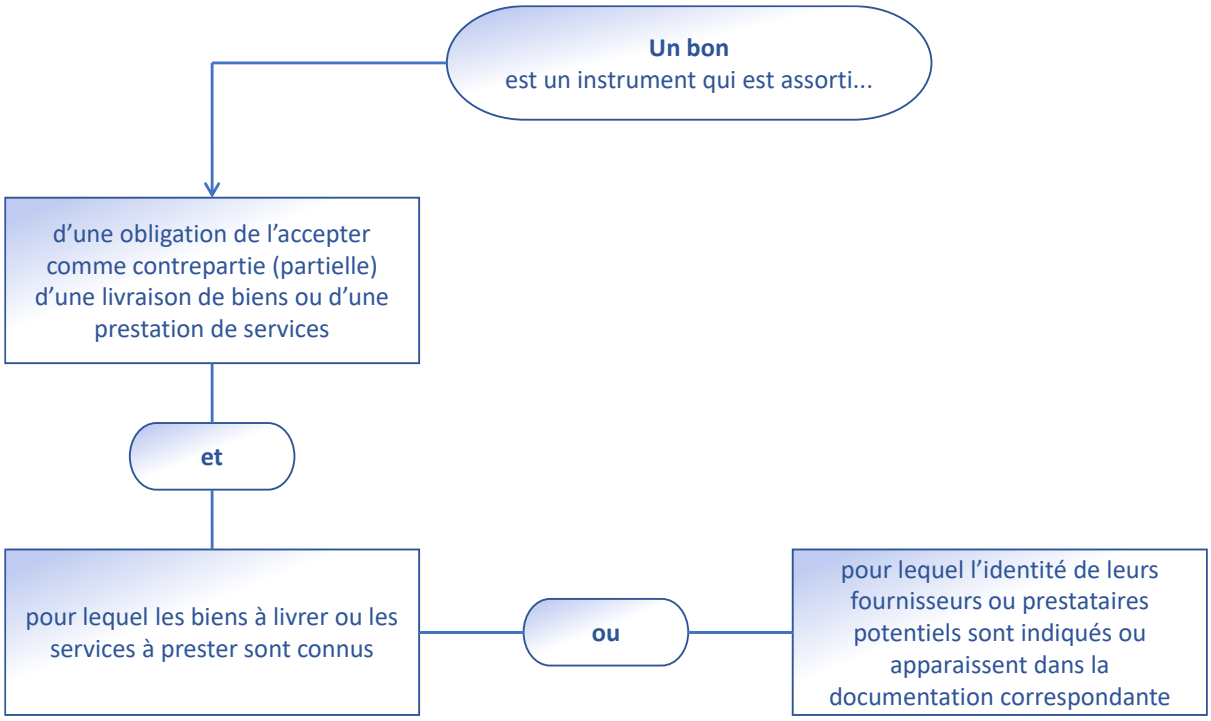
---

8 Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des bons [COM(2012) 206, 10.5.2012].

9 Conformément à l'article 398 de la directive TVA, «*1. Il est institué un comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, dénommé "comité de la TVA". 2. Le comité de la TVA est composé de représentants des États membres et de la Commission. Le comité est présidé par un représentant de la Commission. Le secrétariat du comité est assuré par les services de la Commission. 3. Le comité de la TVA établit son règlement intérieur. 4. Outre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, le comité de la TVA examine les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA*».

10 Lignes directrices approuvées lors de la 116e réunion, document de travail nº 1043, document B, taxud.c.1(2023)4439781, et lignes directrices approuvées lors de la 122e réunion, document de travail nº 1074, document C, taxud.c.1(2024)438498.

Image 1: concept du bon[11]



Un «bon à usage unique» est un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon, tandis que tous les bons autres que les bons à usage unique sont des «bons à usages multiples».

[11] Les images 1 à 5 proviennent du document de travail nº 983 du comité de la TVA intitulé «*Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons*».

Image 2: bon à usage unique

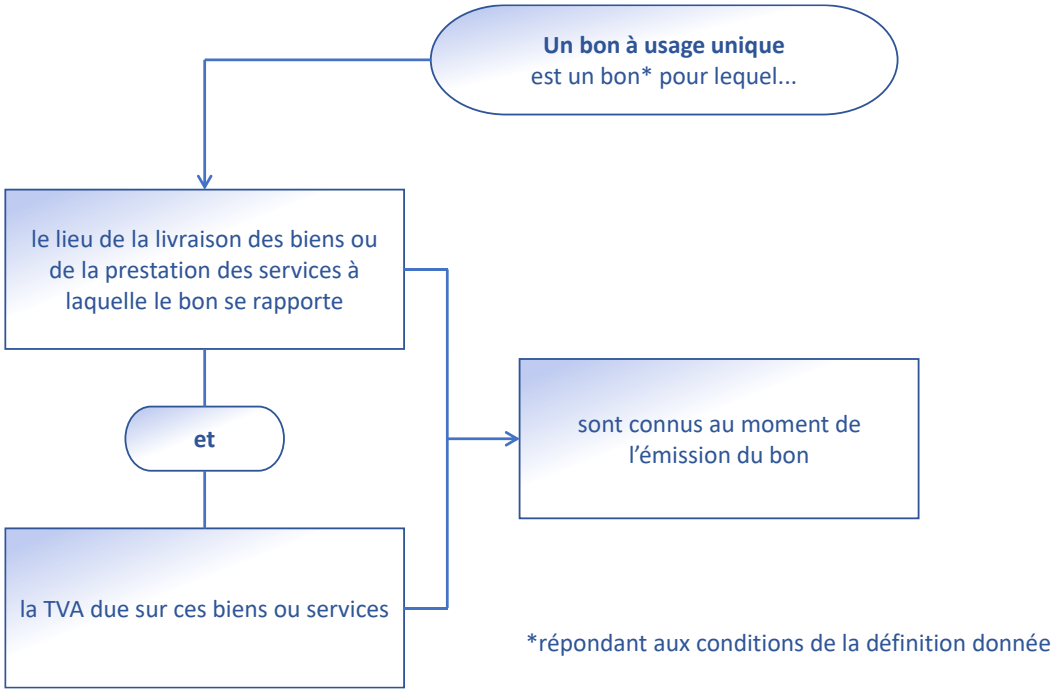
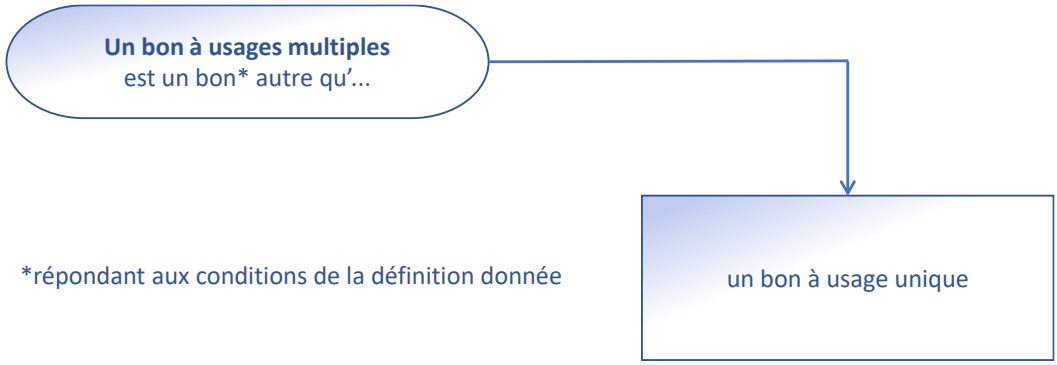


Image 3: concept du bon à usages multiples



Les considérants de la directive sur les bons précisent également que cette dernière «*ne devrait toutefois pas s'appliquer aux instruments qui permettent à leur détenteur de bénéficier d'une remise lors de l'achat de biens ou de services, mais qui n'incorporent pas pour autant un droit à recevoir lesdits biens ou services*»[12] et que les «*dispositions relatives aux bons ne devraient pas entraîner de modification du traitement TVA des tickets de transport, des billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste ou d'autres instruments similaires*»[13].

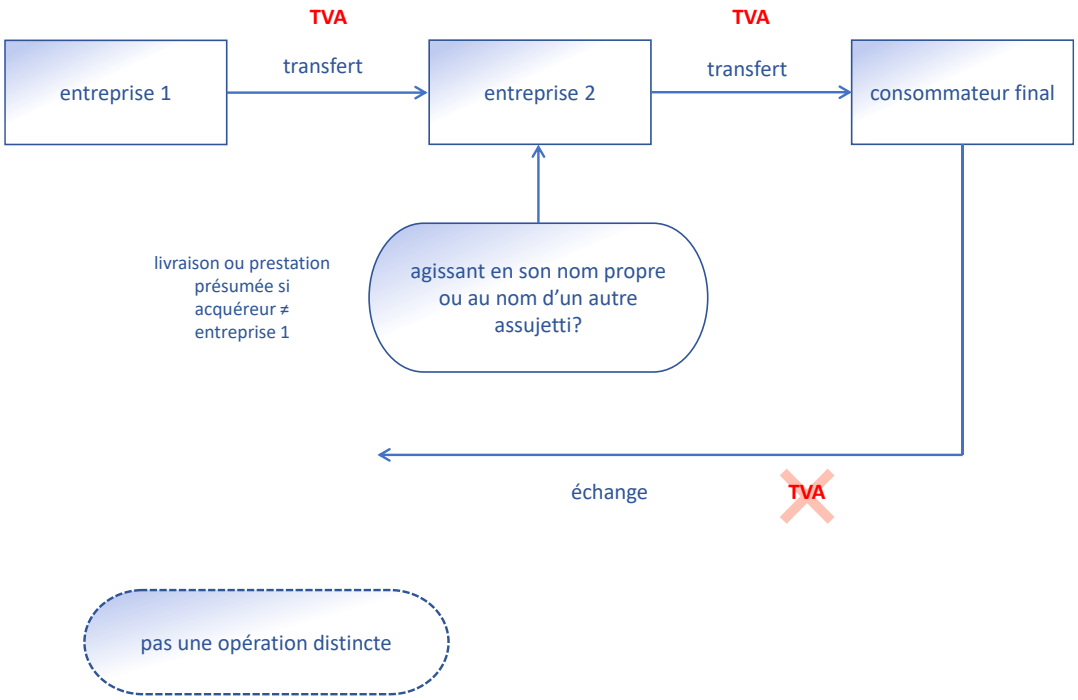
ii) Traitement TVA des bons dans le circuit de distribution

Comme l'indique le considérant 8 de la directive sur les bons, lorsque le traitement TVA applicable à la livraison de biens ou à la prestation de services sous-jacente peut être déterminé

[12] Considérant 4 de la directive sur les bons.
[13] Considérant 5 de la directive sur les bons.

avec certitude dès l'émission, la TVA devrait être perçue à chaque transfert d'un bon à usage unique, y compris au moment de son émission, tandis que la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique ne devrait pas être considérée comme une opération distincte.

Image 4: règles régissant le transfert d'un bon à usage unique

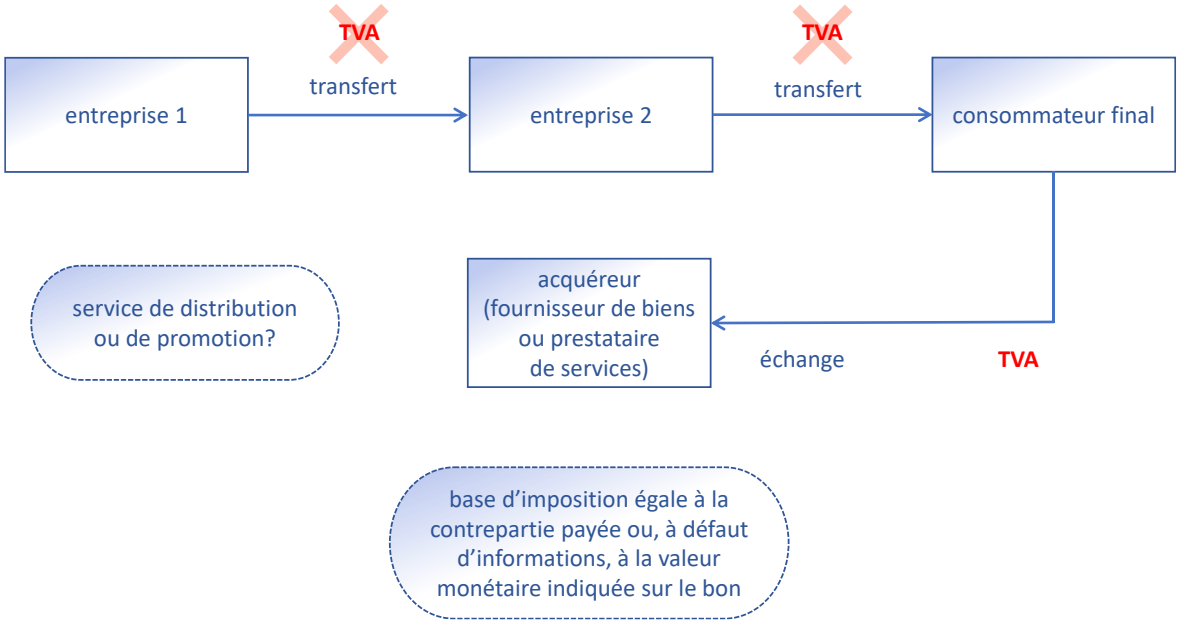


En ce qui concerne la distribution de bons à usage unique, la directive sur les bons précise que chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre, y compris l'émission de ce bon, est considéré comme constituant la livraison des biens ou la prestation des services auxquels le bon se rapporte[14]. La TVA doit être calculée sur la contrepartie reçue en échange du bon à usage unique conformément à l'article 73 de la directive TVA. En revanche, si des bons à usage unique sont émis ou distribués par un assujetti agissant au nom d'une autre personne, cet assujetti ne serait pas considéré comme participant à la livraison ou à la prestation sous-jacente.

En ce qui concerne les bons à usages multiples, la TVA devrait plutôt être facturée au moment de la livraison des biens ou de la prestation des services auxquels le bon se rapporte. Par conséquent, tout transfert antérieur de bons à usages multiples ne devrait pas être soumis à la TVA.

[14] Considérant 9 de la directive sur les bons.

Image 5: règles régissant le transfert d'un bon à usages multiples



Pour ce qui est des services prestés tout au long du circuit de distribution d'un bon à usages multiples, seuls les services intermédiaires ou les prestations de services distinctes, tels que les services de distribution ou de promotion, seraient soumis à la TVA. Par conséquent, lorsqu'un assujetti qui n'agit pas en son nom propre reçoit une contrepartie distincte lors du transfert d'un bon à usages multiples, cette contrepartie devrait être imposable conformément au régime de droit commun de la TVA[15].

Enfin, en ce qui concerne la base d'imposition d'un bon à usages multiples, la directive sur les bons précise que, afin de s'assurer que le montant de la TVA payée est exact, sans préjudice de l'article 73 de la directive TVA, le fournisseur des biens ou le prestataire des services devrait déclarer la TVA sur la base de la contrepartie payée en échange du bon à usages multiples[16]. En l'absence de cette information, la base d'imposition devrait être égale à la valeur monétaire indiquée sur le bon ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés. Lorsqu'un bon à usages multiples est utilisé partiellement pour la livraison de biens ou pour la prestation de services, la base d'imposition devrait être égale à la partie correspondante de la contrepartie ou de la valeur monétaire, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

iii) Bons non échangés

Lorsqu'un bon à usages multiples est utilisé partiellement, la base d'imposition devrait être égale à la partie correspondante de la contrepartie ou de la valeur monétaire, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés, bien qu'il soit précisé[17] que la directive «*ne s'applique pas aux situations où un bon à usages multiples n'est pas*

[15] Considérant 10 de la directive sur les bons.
[16] Considérant 11 de la directive sur les bons.
[17] Considérant 11 de la directive sur les bons.

échangé par le consommateur final au cours de sa période de validité et où le vendeur conserve la contrepartie reçue pour ce bon»[18].

3. MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS ACTUELLES

Conformément à l'article 2 de la directive sur les bons:

1. Les États membres adoptent et publient, au plus tard le 31 décembre 2018, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive. Ils communiquent immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions. Ils appliquent ces dispositions à partir du 1er janvier 2019.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

En ce qui concerne l'obligation de communiquer à la Commission le texte des nouvelles dispositions, cinq procédures d'infraction pour défaut de communication ont été clôturées après que Chypre, la Grèce, la Lettonie, la Roumanie et la Tchéquie ont communiqué leurs mesures de transposition.

Le contrôle de conformité de chaque État membre effectué par la DG TAXUD[19] après le 1er janvier 2019 a montré que quatre États membres n'avaient pas respecté les dates prescrites d'entrée en vigueur et d'application des nouvelles dispositions (en Tchéquie, les modifications sont entrées en vigueur à partir du 1er avril 2019, au Danemark et en Lettonie, les nouvelles dispositions ne s'appliquaient qu'aux bons émis après le 1er juillet 2019 et en Slovaquie qu'aux bons émis après le 30 septembre 2019).

En outre, à la suite des contrôles de conformité, la Commission a ouvert deux procédures EU Pilot[20] à l'encontre de la Bulgarie et de la France. Dans le cas de la Bulgarie, la procédure EU Pilot relative au traitement des chèques-repas a été clôturée après la modification de la législation nationale le 18 février 2022. En particulier, à la suite des modifications apportées, les chèques-repas qui pouvaient être échangés tant contre des livraisons soumises à un taux réduit de TVA que contre des livraisons taxées au taux normal ont été considérés comme des bons à usages multiples. Dans le cas de la France, la procédure EU Pilot portait sur la détermination de la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuées en lien avec un bon à usages multiples en l'absence d'informations sur la contrepartie payée. Conformément à l'article 73 *bis* de la directive TVA, en pareil cas, la base d'imposition est égale à la valeur monétaire indiquée sur le bon ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés. Le dossier a été clôturé après que la législation nationale a été modifiée en conséquence et est entrée en vigueur le 1er janvier 2022.

---

18 Considérant 12 de la directive sur les bons.

19 Le contrôle de conformité ne porte que sur les mesures de transposition et non sur les questions d'application concrète de la législation.

20 EU Pilot est un mécanisme de dialogue informel entre la Commission et les États membres sur des questions relatives à d'éventuelles non-conformités avec le droit de l'Union. Il peut être utilisé avant le lancement d'une procédure formelle d'infraction.

En ce qui concerne la jurisprudence de l'Union, la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la «Cour») s'est, pour la première fois[21], penchée sur la directive sur les bons dans l'affaire *DSAB Destination Stockholm AB*[22], qui portait sur l'interprétation de l'article 30 *bis* de la directive TVA en ce qui concerne une carte dénommée «city card». La question préjudicielle visait à déterminer si un instrument qui donne à son titulaire le droit de bénéficier de divers services à un endroit donné, pendant une période limitée et à concurrence d'un certain montant, peut constituer un «bon», au sens de l'article 30 *bis*, point 1), de cette directive, même si, en raison de la durée de validité limitée de cet instrument, un consommateur moyen ne saurait bénéficier de la totalité des services proposés et que, dans l'affirmative, un tel instrument peut constituer un bon à usages multiples, au sens de l'article 30 *bis*, point 3), de ladite directive.

Tout d'abord, la Cour a estimé que les conditions pour que la carte soit qualifiée de «bon» au sens de l'article 30 *bis* semblaient remplies (pour autant que cela soit également vérifié par la juridiction de renvoi). Elle a précisé que les deux conditions sont cumulatives: i) l'instrument doit être assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, et ii) ledit instrument ou la documentation correspondante précisent quels sont les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels. En revanche, la durée de validité de la carte concernée ou la possibilité de bénéficier de la totalité des services qui y sont proposés ne sont pas des éléments pertinents aux fins de la qualification de ladite carte en tant que «bon», au sens de l'article 30 *bis*. En outre, il a été rappelé que la carte en cause permet l'accès à diverses prestations de services, qui sont soumises à des taux de TVA différents ou exonérées, et qu'il est impossible de prévoir à l'avance quelles sont les prestations qui seront choisies par le titulaire de cette carte. Dès lors que la TVA due sur ces services n'est pas connue au moment de l'émission de cet instrument, il ne pourrait être qualifié de bon à usage unique. La Cour a donc estimé que l'instrument constituait un bon à usages multiples au sens de l'article 30 *bis*, point 3), de la directive TVA, étant donné que cette notion revêt une portée résiduelle (tous les bons autres que les bons à usage unique constituent des bons à usages multiples).

Plus récemment, l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Finanzamt O (Bons à usage unique)*[23] a porté sur l'éventualité qu'un circuit de distribution entre opérateurs économiques agissant en leur nom propre à travers l'Union avant que les services auxquels le bon se rapporte ne soient prestés en faveur des consommateurs finals puisse avoir une incidence sur la condition d'existence d'un bon à usage unique, à savoir que «*le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle ce bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou ces services sont connus au moment de son émission*». La Cour a jugé que la qualification d'un bon en tant que «bon à usage unique» au sens de l'article 30 *bis*, point 2), de la directive TVA dépend uniquement des conditions prévues à cette disposition, qui comprennent celle selon laquelle le lieu de la prestation de services destinée à des consommateurs finals, à laquelle se rapporte ce bon, doit être connu au moment de l'émission dudit bon, et ce indépendamment de la circonstance que ce dernier fasse l'objet de transferts entre assujettis, agissant en leur nom propre et établis sur le territoire d'États membres autres que celui où se trouvent ces consommateurs finals. En substance, la Cour a estimé que les transferts successifs d'un bon à

---

[21] La Cour fait également référence aux bons dans son arrêt du 17 novembre 2022, *GE Aircraft Engine Services/The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs*, C-607/20, EU:C:2022:884, bien qu'il s'agisse des règles en vigueur avant la directive sur les bons.

[22] Arrêt de la Cour du 28 avril 2022, *Skatteverket/DSAB Destination Stockholm AB*, C-637/20, EU:C:2022:304.

[23] Arrêt de la Cour du 18 avril 2024, *M-GbR/Finanzamt O*, C-68/23, EU:C:2024:342.

usage unique effectués par des assujettis agissant en leur nom propre, qui doivent être considérés comme la livraison ou la prestation à laquelle le bon se rapporte en vertu de l'article 30 *ter*, paragraphe 1, premier alinéa, ne remettent pas en cause l'appréciation réalisée au moment de l'émission du bon sur la qualification ou non du bon en tant que «bon à usage unique» et, plus précisément, sur la connaissance ou non du lieu de la prestation des services auxquels le bon se rapporte au moment de l'émission. En effet, la Cour a relevé que l'article 30 *ter*, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA ne s'applique qu'aux bons qui sont (déjà) qualifiés de bons à usage unique conformément aux deux critères cumulatifs énoncés à l'article 30 *bis*, point 2), qui doivent être appréciés au moment de l'émission du bon. La Cour a constaté qu'une interprétation différente ferait dépendre la qualification d'un bon (en tant que bon à usage unique ou bon à usages multiples) du fait qu'il soit transféré au sein d'un seul État membre ou dans le cadre d'un circuit de distribution transfrontière. Cette interprétation irait à l'encontre des objectifs initiaux des dispositions relatives à la TVA en ce qui concerne les bons, qui visaient à prévenir les incohérences, la double imposition ou la non-imposition et les asymétries entre les États membres. En outre, elle serait de nature à rendre quasiment impossible la qualification de bon à usage unique pour quelque bon que ce soit.

Des questions d'interprétation juridique et de mise en œuvre ont également été examinées à plusieurs reprises[24] par le comité de la TVA en vue de contribuer à une application plus uniforme des dispositions de la directive TVA, telle que modifiée par la directive sur les bons.

En particulier, le comité de la TVA a analysé les règles de TVA relatives aux bons en ce qui concerne les «city cards», les instruments de paiement et les jetons utilitaires, ainsi que leurs liens avec les régimes particuliers de TVA et les exonérations de TVA (à savoir les exonérations médicales), y compris les exonérations spécifiques prévues pour l'exportation de biens.

La majorité des États membres ayant exprimé leur soutien, le comité de la TVA s'est également mis d'accord sur deux séries de lignes directrices[25] concernant le traitement TVA des bons qui, bien qu'elles ne soient pas juridiquement contraignantes pour les États membres, contribuent à une application plus uniforme des règles communes en matière de TVA[26].

Dans le cadre de la première série de lignes directrices[27], il a été convenu ce qui suit:

1. Étant donné qu'un bon est un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée par le(s) fournisseur(s) potentiel(s) désigné(s) au moment de

---

[24] Lors des 112e [*Document d'information sur le traitement TVA des «city cards», document taxud.c.1(2019)2690215*], 114e [*document de travail nº 983, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons, taxud.c.1(2019)7743273*], 116e [*document de travail nº 993, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons— analyse complémentaire, taxud.c.1(2020)1245810*], 117e [*document de travail nº 1001, Bons et régime d'exportation de détail et exportations de biens, taxud.c.1(2020)6420470*], et 122e réunions [*document de travail nº 1062, Bons sous la forme de «city cards» — suivi, taxud.c.1(2023)1892223*].

[25] Lignes directrices approuvées lors de la 116e réunion, document de travail nº 1043, document B, taxud.c.1(2023)4439781 et lignes directrices approuvées lors de la 122e réunion, document de travail nº 1074, document C, taxud.c.1(2024)438498.

[26] Article 398 de la directive TVA.

[27] Lignes directrices approuvées lors de la 116e réunion, document de travail nº 1043, document B, taxud.c.1(2023)4439781.

l'émission, le comité de la TVA reconnaît à l'unanimité qu'il doit être considéré comme un instrument à finalité limitée.

2. Le comité de la TVA estime presque à l'unanimité qu'un bon ne peut être considéré comme un instrument de paiement, étant donné que c'est un instrument qui constitue la contrepartie de livraisons de biens ou de prestations de services qu'il prévoit et non un instrument qui a pour effet de réaliser un transfert de fonds. Le comité de la TVA convient en conséquence presque à l'unanimité que l'échange d'un bon ne doit pas être considéré comme un paiement, mais plutôt comme l'exercice d'un droit d'obtenir les biens ou les services auxquels le bon se rapporte. À cet égard, le comité de la TVA note, presque à l'unanimité, que le titulaire d'un bon a le droit de jouir des biens ou des services dès l'échange du bon que le fournisseur est tenu d'accepter en contrepartie.

3. Le comité de la TVA confirme à l'unanimité qu'un bon ne peut être considéré comme tel que si les biens ou services à fournir ou l'identité de leurs fournisseurs potentiels sont mentionnés soit sur l'instrument lui-même, soit dans les documents y afférents, y compris ses modalités et conditions. En ce qui concerne les jetons («tokens») qui ne font pas encore partie d'un marché réglementé au sein de l'UE et dont la nature est susceptible d'évoluer, le comité de la TVA estime à l'unanimité qu'ils ne sont pas, en principe, considérés comme des bons au sens de la directive TVA. Le comité de la TVA convient néanmoins à l'unanimité qu'une approche au cas par cas est appropriée pour déterminer si un jeton peut être considéré comme un bon, en fonction de sa qualification et de son utilisation spécifiques.

4. Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que les dispositions des régimes particuliers de TVA, tels que ceux applicables aux petites entreprises, aux agences de voyages ou aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection et d'antiquité, qui constituent des exceptions aux règles générales en matière de TVA, prévalent sur l'application des règles applicables aux bons, et aux autres règles générales, lorsque l'une de ces règles serait contraire à l'application correcte et aux objectifs d'un régime particulier. Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que la nature d'un bon ne doit pas être modifiée par le fait que la personne qui délivre ou cède le bon remplit les conditions pour appliquer un régime particulier.

Dans le cadre de la deuxième série de lignes directrices[28], il a été convenu ce qui suit:

1. À la lumière de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-637/20 *DSAB Destination Stockholm*, le comité de la TVA confirme à l'unanimité que, pour être qualifié de bon au sens de l'article 30 *bis*, point 1), de la directive TVA, i) un instrument tel qu'une «city card» doit être assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, et ii) la «city card» ou la documentation correspondante doivent préciser quels sont les biens à livrer ou les

[28] Lignes directrices approuvées lors de la 122e réunion, document de travail nº 1074, document C, taxud.c.1(2024)438498.

services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels, y compris les conditions d'utilisation. Le comité de la TVA confirme également à l'unanimité que ces conditions sont cumulatives et doivent toutes deux être satisfaites pour qu'un instrument puisse être qualifié de bon.

2. Étant donné que la qualification d'un instrument dépend de circonstances factuelles, le comité de la TVA reconnaît à l'unanimité que toutes les «city cards» ne seront pas nécessairement qualifiées de bons. Le comité de la TVA convient toutefois presque à l'unanimité qu'une «city card» conférant à son titulaire un droit d'utiliser la carte comme contrepartie d'entrée à un certain nombre d'attractions proposées par des fournisseurs tiers désignés et d'accès à l'utilisation d'autobus et de bateaux touristiques, accordés par l'émetteur de la «city card» dans un lieu donné pour une période limitée et à concurrence d'un montant déterminé, peut être qualifiée de bon au sens de l'article 30 *bis*, point 1), de la directive TVA.

3. Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que, lorsque les services fournis au moyen d'une «city card» sont soumis à différents taux de TVA ou sont en partie exonérés de la taxe, de sorte que la TVA due sur les services n'est pas connue au moment de l'émission de la «city card», la carte doit être qualifiée de bon à usages multiples conformément à l'article 30 *bis*, point 3), de la directive TVA. Dans ce cas, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que la base d'imposition de la prestation de services effectuée en lien avec un tel bon est égale à la contrepartie payée en échange de la «city card» ou, en l'absence d'informations sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur la «city card» ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux services prestés.

4. Lorsque, comme c'est le cas dans le modèle d'entreprise examiné, les services sont fournis à la fois par l'émetteur d'une «city card» et par des prestataires tiers, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que la base d'imposition du service fourni par l'émetteur de la «city card», à savoir l'exploitation d'autobus et de bateaux touristiques à l'usage du titulaire de la carte, est égale à la contrepartie payée en échange de cette «city card» moins le montant de la TVA, diminuée des montants éventuellement payés à des prestataires tiers pour les services qu'ils ont fournis au titre de la «city card» en question.

5. Dans le cadre du modèle d'entreprise examiné, où les services sont fournis à la fois par l'émetteur d'une «city card» et par des fournisseurs tiers, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que, pour ce qui est des services tels que l'entrée dans des musées et des attractions ou des visites touristiques fournis par un fournisseur tiers au titulaire de la carte et pour lesquels la «city card» est utilisée comme contrepartie partielle, la base d'imposition est la valeur monétaire du service fourni telle qu'indiquée dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente à ce service. Lorsque l'accord entre l'émetteur de la «city card» et le fournisseur tiers prévoit que la valeur monétaire du service correspond à un pourcentage de son prix normal, le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que cette réduction doit être considérée comme une remise de prix obtenue au moment de la prestation.

4. ÉVALUATION DES REGLES ACTUELLES

L'évaluation suivante se fonde sur les informations obtenues auprès des États membres dans le cadre d'une enquête menée du 27 mars au 9 juin 2023, à laquelle tous les États membres ont répondu.

L'enquête comportait 45 questions fermées et 22 questions ouvertes concernant: i) une évaluation générale des conséquences de la mise en œuvre de la directive sur les bons au cours des quatre ans qui ont suivi son adoption et ii) des questions spécifiques liées à la définition des bons, à la distinction entre les bons à usage unique et les bons à usages multiples, à leur transfert, aux bases d'imposition, aux bons de réduction et aux bons non échangés (pour un rapport détaillé des résultats de l'enquête, voir l'annexe — rapport de synthèse).

L'évaluation générale a montré que **la majorité des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations pour répondre à la plupart des questions**, mais, dans la mesure où des informations étaient disponibles, **il semble que les règles de TVA relatives aux bons aient largement atteint leurs objectifs et qu'elles soient pour l'essentiel pertinentes**. En ce qui concerne la deuxième partie de l'évaluation, un **retour d'information général positif** a été rendu en ce qui concerne les dispositions régissant **la définition** des bons et leur **transfert, tandis que seule une minorité d'États membres a soulevé des questions spécifiques** qui concernaient toutefois principalement l'application des règles en l'état et qui avaient déjà fait l'objet de discussions au sein du comité de la TVA ou d'arrêts de la Cour.

4.1 Évaluation générale

Efficacité

L'analyse a montré que **les règles de TVA relatives aux bons atteignent majoritairement leurs objectifs**.

Comme indiqué à la section 1, la directive sur les bons visait à simplifier, à moderniser et à harmoniser les règles de TVA relatives aux bons[29], et notamment à «*garantir un traitement uniforme et sûr, [à] respecter le principe d'un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, [à] éviter les incohérences, les distorsions de concurrence, la double imposition ou la non-imposition et [à] réduire les risques d'évasion fiscale*»[30].

Selon les réponses à l'enquête[31], **une majorité d'États membres ont convenu** que la mise en œuvre de la directive sur les bons au cours des quatre premières années a conduit, au moins partiellement, i) à **une plus grande conformité** et ii) à **des exigences plus uniformes**.

En outre, comme le montre la section 3, le contrôle de conformité effectué par la DG TAXUD, bien que limité à des aspects formels de la législation, n'a pas révélé de problèmes majeurs en ce qui concerne la transposition par les États membres des règles relatives aux bons.

[29] Considérant 13 de la directive sur les bons.
[30] Considérant 2 de la directive sur les bons.
[31] Voir l'annexe pour le rapport de synthèse des réponses à l'enquête.

Les travaux réalisés ces dernières années dans le cadre du comité de la TVA, qui ont abouti à l'adoption de deux séries de lignes directrices[32], ont contribué à la réalisation de l'objectif d'harmonisation.

En ce qui concerne la résolution des **problèmes liés à la fraude** par les règles de TVA relatives aux bons, **la grande majorité des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations** pour répondre aux questions posées. En réponse aux questions ouvertes de l'enquête, **seule une minorité d'États membres** a attiré l'attention sur de potentiels **problèmes d'abus**. Selon un État membre, les bons pourraient être utilisés à des fins de blanchiment de capitaux et il existe un risque d'abus dans la mesure où des assujettis pourraient configurer un bon de manière à en faire un bon à usage unique ou un bon à usages multiples. Ce risque d'abus dû à la frontière ténue entre les bons à usage unique et les bons à usages multiples, a également été souligné par un autre État membre estimant que l'introduction d'une présomption légale selon laquelle des biens sont réputés avoir été livrés ou des services prestés au moment de l'émission d'un bon à usage unique créé également des opportunités pour les fraudeurs. Selon un autre État membre, les assujettis peuvent modifier leur modèle d'entreprise après l'émission d'un bon pour que ce dernier puisse être qualifié de bon à usages multiples. Deux autres États membres ont confirmé que les émetteurs avaient tendance à étendre la gamme de biens et services échangeables soumis à des taux d'imposition différents pour qu'un bon soit qualifié de bon à usages multiples plutôt que de bon à usage unique.

Efficience

L'analyse a montré que **les États membres ne disposent pas de suffisamment d'informations** pour déterminer si les règles de TVA relatives aux bons ont entraîné des gains ou des pertes d'efficience.

En effet, d'après l'enquête, **la grande majorité des États membres, voire la quasi-totalité, ne disposaient pas de suffisamment d'informations** pour déterminer si, au cours des quatre premières années, les règles de TVA relatives aux bons ont entraîné une réduction des coûts administratifs pour les sociétés qui émettent et/ou transfèrent des bons à usage unique ou des bons à usages multiples et les administrations fiscales/douanières.

Les réponses aux questions ouvertes de l'enquête montrent que la plupart des problèmes soulevés pour ce qui est de l'administration des nouvelles règles ont trait à la qualification de certains instruments (par exemple, les «city cards» ou les jetons) et à la distinction entre les bons à usage unique et les bons à usages multiples, tant d'après les administrations fiscales que d'après les assujettis. D'autres questions concernaient la détermination de la base d'imposition des bons à usages multiples et leur transfert (par exemple, les services de distribution et les bons à usages multiples échangés). Toutes relatives à des aspects de l'application des règles actuelles, ces questions ont toutefois été soulevées par une minorité d'États membres et portaient sur des sujets déjà débattus au sein du comité de la TVA.

[32] Lignes directrices approuvées lors de la 116e réunion, document de travail nº 1043, document B, taxud.c.1(2023)4439781, et lignes directrices approuvées lors de la 122e réunion, document de travail nº 1074, document C, taxud.c.1(2024)438498.

Pertinence

Dans la mesure où les États membres disposent d'informations, l'analyse a montré que **les règles actuelles sont considérées comme majoritairement pertinentes.**

En effet, dans l'enquête, **la majorité des États membres ont convenu** que la mise en œuvre de la directive sur les bons au cours des quatre premières années avait conduit, au moins partiellement, à des **règles** de TVA relatives aux bons **adaptées à différents modèles commerciaux.**

Près de la moitié des États membres ont également convenu que la mise en œuvre de la directive sur les bons avait conduit, au moins partiellement, à des **règles** de TVA **adaptées aux nouveaux modèles d'entreprise et à ceux à venir. L'autre moitié** des États membres (à l'exception de l'un d'entre eux[33]) **ne disposait pas de suffisamment d'informations** pour pouvoir exprimer son point de vue à ce sujet.

Pour près de la moitié[34] des États membres, la mise en œuvre de la directive sur les bons avait conduit, au moins partiellement, à des **règles** de TVA **adaptées aux situations transfrontières.** Sur ce point, **la moitié des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations**.

À cet égard, en réponse aux questions ouvertes de l'enquête, seule une minorité d'États membres a mentionné la distinction entre les bons et d'autres nouveaux instruments (tels que les jetons et les codes de jeu) et le commerce transfrontière de bons comme potentielle source de problèmes. Si, comme indiqué ci-dessus, la distinction entre les différents instruments fait actuellement l'objet de discussions au sein du comité de la TVA, un arrêt a récemment été rendu par la Cour sur le commerce transfrontière de bons[35].

Cohérence

L'analyse a montré que les règles de TVA relatives aux bons **sont conformes aux principes du système de TVA**.

Comme indiqué précédemment, l'un des objectifs de la directive sur les bons consistait à respecter le principe d'un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services.

Cet objectif est garanti pour les bons à usage unique par la règle[36] selon laquelle chaque **transfert d'un bon à usage unique** doit être considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services correspondants, tandis que la remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique n'est pas considérée comme une opération distincte. Cette règle s'applique car, pour ces bons, le lieu de la livraison ou de la prestation et la TVA due sur les biens ou les services correspondants sont connus au moment de l'émission. C'est également cohérent avec la fiction juridique de l'article 28 de la directive

33 L'État membre en question a répondu «pas du tout».
34 Deux États membres ont répondu «pas du tout».
35 Arrêt de la Cour du 18 avril 2024, *M-GbR/Finanzamt O*, C-68/23, EU:C:2024:342.
36 Article 30 *ter*, paragraphe 1, de la directive TVA.

TVA, selon lequel un assujetti qui, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. Conformément à l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition d'un bon à usage unique correspond au montant total obtenu en contrepartie de ce bon à usage unique (y compris tout service intermédiaire).

La cohérence avec le système de TVA est également assurée par la **règle**[37] **applicable aux bons à usages multiples**, selon laquelle la TVA sur les biens et services correspondants n'est perçue qu'au moment de l'échange. Cette règle s'applique parce que, dans le cas des bons à usages multiples, il est nécessaire d'attendre que les biens ou les services soient effectivement livrés ou prestés pour connaître la TVA due. Elle garantit que le traitement fiscal de l'opération est identique, que les biens ou les services soient livrés ou prestés au moyen d'un bon ou non. Le calcul de la base d'imposition au titre de la règle spéciale de l'article 73 *bis* de la directive TVA garantit également le respect du principe de la TVA selon lequel la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieur à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final[38]. Pour cette raison, la base d'imposition est égale à la contrepartie payée, lorsqu'elle est connue, ou autrement à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés.

Lorsque le **transfert d'un bon à usages multiples** est effectué par un assujetti autre que le fournisseur effectif des biens ou le prestataire effectif des services, la TVA doit être perçue sur toute prestation de services de distribution ou de promotion tout au long du circuit. Cette disposition est également conforme au système de TVA, faisant en sorte que la totalité des opérations imposables en lien avec un bon à usages multiples (sa distribution et la livraison des biens ou la prestation des services correspondants) soit taxée de manière complète, neutre et transparente. La base d'imposition de ces services doit être déterminée conformément à l'article 73 de la directive TVA.

La cohérence avec le système de TVA est également assurée quand, comme convenu par le comité de la TVA, i) les dispositions des **régimes particuliers de TVA**, tels que ceux applicables aux petites entreprises, aux agences de voyages ou aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection et d'antiquité, qui constituent des exceptions aux règles générales en matière de TVA, prévalent sur l'application des règles applicables aux bons, et aux autres règles générales, lorsque l'une de ces règles serait contraire à l'application correcte et aux objectifs d'un régime particulier, et quand ii) la nature d'un bon ne doit pas être modifiée par le fait que la personne qui délivre ou cède le bon remplit les conditions pour appliquer un régime particulier.

En ce qui concerne le lien entre les règles de TVA relatives aux bons et **d'autres initiatives stratégiques**, la proposition initiale de la Commission sur le traitement TVA des bons précisait qu'un «*service de paiement au sens de la directive 2007/64/CE*[39] *n'est pas considéré comme un bon*». Bien que cette disposition ait été écarté lors de l'adoption des règles au Conseil, les

[37] Article 30 *ter*, paragraphe 2, de la directive TVA.

[38] Arrêt de la Cour du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs/Commissioners of Customs and Excise*, C-317/94, EU:C:1996:400, point 19.

[39] Abrogée et remplacée par la directive 2015/2366 (deuxième directive sur les services de paiement — DSP2).

lignes directrices qui ressortent de deux documents[40] adoptés par le comité de la TVA ont permis de convenir qu'aux fins de la TVA, «*un **bon** ne peut être considéré comme un instrument de paiement, étant donné que c'est un instrument qui constitue la contrepartie de livraisons de biens ou de prestations de services qu'il prévoit et **non un instrument qui a pour effet de réaliser un transfert de fonds***». Le titulaire d'un bon a en effet le droit de bénéficier des biens ou des services au moment de l'échange du bon que le fournisseur est tenu d'accepter comme contrepartie. Le comité de la TVA est parvenu à ces conclusions également sur la base de la définition d'un «**instrument de paiement**» figurant dans la directive concernant les services de paiement (DSP2)[41], d'après laquelle il s'agit de tout dispositif personnalisé et/ou ensemble de procédures convenu entre l'utilisateur de services de paiement et le prestataire de services de paiement et **utilisé pour initier un ordre de paiement**.

Valeur ajoutée européenne

Comme indiqué précédemment, la directive sur les bons vise à clarifier et à harmoniser les règles relatives au traitement TVA des bons en l'absence desquelles les États membres avaient mis au point des solutions non coordonnées, entraînant des risques de double imposition ou de non-imposition, d'évasion fiscale et d'obstacles à l'innovation des entreprises.

Les problèmes visés par la directive sur les bons revêtent une dimension relative au marché unique, étant donné que l'absence de traitement TVA uniforme des bons dans l'ensemble de l'Union pourrait entraîner des distorsions que le système commun de TVA de l'Union devrait éviter en garantissant le bon fonctionnement du marché. Ces problèmes n'auraient pas pu être résolus uniquement par les États membres. **Dans ce contexte, la valeur ajoutée de l'Union a été assurée par les règles actuelles.**

Toutefois, dans les réponses à l'enquête, aucun avis clair n'a été exprimé à cet égard. **Près de la moitié**[42] des États membres ont convenu que les règles de TVA relatives aux bons **ont conféré des avantages à l'administration fiscale/douanière,** au moins partiellement, même si près de la moitié des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations sur ce sujet.

La majorité des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations pour déterminer si les règles de TVA relatives aux bons conféraient **des avantages au secteur**. De même, la grande majorité des États membres, voire la quasi-totalité, ne disposaient pas de suffisamment d'informations pour déterminer si ces règles avaient entraîné une augmentation des **échanges nationaux ou transfrontières de bons.**

---

[40] 114e réunion du comité de la TVA, document de travail nº 983, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons [taxud.c.1(2019)7743273], 116e réunion du comité de la TVA, document de travail nº 993, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons — analyse complémentaire [taxud.c.1(2020)1245810].

[41] Directive (UE) 2015/2366 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2015 concernant les services de paiement dans le marché intérieur, modifiant les directives 2002/65/CE, 2009/110/CE et 2013/36/UE et le règlement (UE) nº 1093/2010, et abrogeant la directive 2007/64/CE (JO L 337 du 23.12.2015, p. 35).

[42] Trois États membres ont répondu «pas du tout».

4.2 Évaluation de sujets spécifiques

Outre l'évaluation générale de l'application des dispositions de la directive TVA en ce qui concerne le traitement TVA des bons, une évaluation spécifique a été effectuée sur, notamment, la définition des bons, les règles de TVA relatives à l'imposition des bons dans le circuit de distribution et sur les bons non échangés.

Ainsi qu'il ressort de l'enquête, un **retour d'information général positif** a été rendu en ce qui concerne les dispositions régissant **la définition** des bons et leur **transfert**.

La majorité des États membres sont d'accord/tout à fait d'accord pour dire que les dispositions concernant la définition générale d'un bon, la définition des bons à usage unique et leur distinction par rapport aux bons à usages multiples et le transfert des bons à usage unique et des bons à usages multiples i) **sont claires et faciles à appliquer** et permettent à l'administration nationale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières et ii) **sont claires pour les assujettis** et leur permettent de se conformer à leurs obligations[43]. La majorité des États membres ont également convenu que ces dispositions permettaient à l'administration nationale de **faire respecter les règles applicables**.

En ce qui concerne la **distribution de bons à usages multiples**, pour laquelle il n'existe aucune disposition spécifique dans la directive sur les bons, **la majorité des États membres ont convenu** que la distribution par un assujetti autre que l'émetteur du bon, constitue une prestation de services au sens de la directive TVA et que la base d'imposition d'un tel service de distribution est égale à la différence entre la valeur nominale du bon et le prix d'achat payé, diminuée du montant de la TVA afférente au service de distribution fourni. En ce qui concerne les «**bons de réduction**», à propos desquels la directive sur les bons ne comporte pas non plus de règle spécifique, **la moitié/la majorité des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations** pour donner un avis sur la question de savoir si leur distribution par un assujetti autre que l'émetteur du bon constitue la prestation d'un service d'échange lorsque l'assujetti qui livre les biens ou preste les services auxquels le bon se rapporte reçoit une contrepartie de la part de l'émetteur[44] et la question de savoir quelle est la base d'imposition de ce service de distribution.

En ce qui concerne les **bons non échangés**, pour lesquels il n'existe pas non plus de disposition spécifique dans la directive sur les bons, les États membres sont **divisés** quant à savoir quelles **orientations** spécifiques concernant leur traitement TVA ont été fournies.

En réponse aux questions ouvertes de l'enquête (voir l'annexe pour le rapport de synthèse), **seule une minorité d'États membres a soulevé des problèmes spécifiques** concernant l'application des règles actuelles. Les principaux problèmes recensés concernaient des questions **déjà examinées par le comité de la TVA**, telles que la qualification d'un instrument en tant que bon, puis, une fois établie l'existence d'un bon, la distinction entre les bons à usage

[43] À une exception près. Certes pas la majorité, mais près de la moitié des États membres ont convenu que les dispositions relatives au «fournisseur ou prestataire présumé» en ce qui concerne les transferts d'un bon à usage unique étaient suffisamment claires pour que les assujettis qui sont les fournisseurs de biens/prestataires de services et ne sont pas les assujettis qui, agissant en leur nom propre, ont émis le bon à usage unique, puissent remplir leurs obligations.

[44] Toutefois, dix États membres ont répondu «oui».

unique et les bons à usages multiples. D'autres problèmes **portaient sur l'application des règles actuelles**, comme celles sur le commerce transfrontière de bons (qui a récemment fait l'objet d'un arrêt de la Cour) et le calcul de la base d'imposition, en particulier pour l'échange de bons à usages multiples et les services de distribution connexes ou encore des aspects non réglementés de la législation, tels que le traitement des bons non échangés. Un résumé des problèmes les plus pertinents est présenté ci-dessous.

Définition et qualification des bons

- Sept États membres ont soulevé un problème concernant l'**échange transfrontière et la distribution des bons**. Cinq États membres ont évoqué le problème de la qualification d'un bon en tant que bon à usage unique lorsque des opérations transfrontières sont en jeu [en ce qui concerne la difficulté de faire la distinction entre les bons à usage unique et les bons à usages multiples, l'affaire *Finanzamt O (Bons à usage unique)* a été évoquée]. Parmi ces États membres, deux ont évoqué une modification légale du taux d'imposition ou un changement du lieu de livraison et de prestation après l'émission d'un bon à usage unique. Un autre s'est demandé si la qualification d'un bon en tant que bon à usage unique pouvait être influencée par la perception de marges tout au long d'un circuit de distribution, de sorte que la base imposable change. Enfin, deux États membres ont chacun rappelé l'importance de la qualification correcte de l'instrument dans le contexte de son transfert et la complexité à laquelle sont confrontés les assujettis en ce qui concerne les bons à usage unique intervenant dans un circuit de livraisons ou de prestations.

- Six États membres ont soulevé la question de la qualification d'une «**city card**» (le plus souvent, toutefois, avant qu'une série de lignes directrices[45] sur des questions connexes ne soit adoptée dans le cadre du comité de la TVA – section 3). D'après deux États membres, l'affaire *DSAB Destination Stockholm AB* a soulevé de nouvelles questions sur la définition d'un bon. Selon un autre État membre, un instrument ne représentant qu'une souscription forfaitaire (utilisation illimitée d'un service pendant une certaine période) ne devrait pas constituer un bon. Un État membre a évoqué les discussions au sein du comité de la TVA sur les «city cards» en ce qui concerne les difficultés portant sur les règles applicables aux transferts de bons à usages multiples. Deux États membres ont mentionné la difficulté d'établir une distinction entre les bons à usage unique et les bons à usages multiples (et les prestations de services, pour l'un d'entre eux) en ce qui concerne les «city cards».

- Cinq États membres ont soulevé le problème de la qualification des **jetons**. À cet égard, le comité de la TVA, dans ses lignes directrices, a estimé qu'en principe, les jetons ne devaient pas être considérés comme des bons au sens de la directive TVA, bien qu'une approche au cas par cas soit appropriée pour déterminer si un jeton peut être considéré comme un bon. Dans l'enquête, deux États membres ont souligné qu'une approche au cas par cas peut conduire à une application non harmonisée des règles et ne garantit pas la sécurité juridique et trois États membres ont mentionné les jetons/clés de jeu, les codes d'activation de jeu vendus par les plateformes électroniques et les «jetons de service dans le cadre d'ICO[46]»

[45] Lignes directrices approuvées lors de la 122e réunion, document de travail nº 1074, document C, taxud.c.1(2024)438498.

[46] ICO est l'abréviation en anglais de *Initial Coin Offering*, qui signifie «offre au public de jetons».

dans le contexte des difficultés pour qualifier les bons et distinguer les bons à usage unique des bons à usage multiple.

- Cinq États membres ont évoqué les **cartes de réduction**. Selon l'un d'entre eux, une carte qui ne donne pas le droit de recevoir des biens ou des services spécifiques, mais qui donne uniquement la possibilité d'obtenir une réduction ne devrait pas être qualifiée de bon. Un autre État membre a éprouvé des difficultés à qualifier les instruments à usage mixte, servant à la fois de bons et de cartes de réduction. Trois États membres ont jugé difficile de faire la distinction entre un bon et une carte de réduction.

- Quatre États membres ont soulevé la question des **avances**. Un État membre a soulevé la question de la qualification des avances en tant que bons à usage unique, bons à usages multiples ou prestations de services. Un autre s'est demandé si la preuve d'une avance pouvait constituer un bon. Un troisième État membre a donné l'exemple d'un séjour, réservé au moyen d'une avance, qui pouvait être modifié jusqu'à un mois avant la date de début et s'est demandé s'il pouvait s'agir d'un bon à usages multiples. Enfin, un État membre a souligné que, lorsqu'un bon à usage unique est transféré, le paiement peut être considéré à tort comme une avance pour la livraison ou la prestation.

- Quatre États membres ont soulevé le problème de la qualification d'un **instrument de paiement**. Comme indiqué précédemment, après la publication de deux documents[47] et la tenue de discussions au sein du comité de la TVA, il a été convenu qu'un bon ne peut pas être considéré comme un instrument de paiement. Dans l'enquête, trois États membres ont mentionné la difficulté de distinguer les bons des instruments de paiement, tandis qu'un État membre a donné l'exemple des «points utilisés dans le cadre d'un système de troc» et s'est demandé s'ils devaient être considérés comme des instruments de paiement ou des bons.

- **Les cartes cadeaux, les cartes à gratter et les bons prépayés** ont été évoqués par trois États membres, notamment en ce qui concerne la difficulté de qualifier les cartes cadeaux (y compris celles résultant d'achats antérieurs), les cartes prépayées émises par les «téléopérateurs», les cartes de carburant prépayées, les cartes à gratter et les coupons permettant d'obtenir des biens gratuitement.

- Deux États membres ont évoqué la qualification des **billets**, en particulier en ce qui concerne le considérant 5 de la directive sur les bons, qui précise que les dispositions relatives aux bons ne devraient pas entraîner de modification du traitement TVA des tickets de transport, des billets d'entrée au cinéma et aux musées, des timbres-poste ou d'autres instruments similaires.

- Deux États membres ont évoqué les liens avec **les régimes particuliers et les exonérations**, notamment la possibilité que la présence dans le circuit d'approvisionnement d'une petite ou moyenne entreprise (PME) exonérée ou, au contraire, d'un assujetti ne remplissant pas les conditions individuelles pour bénéficier d'une exonération de TVA (comme les services médicaux) puisse modifier la nature d'un bon et

[47] Documents de travail nº 983, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la Directive sur les bons, taxud.c.1(2019)7743273, et nº 993, Questions soulevées à la suite de la mise en œuvre de la directive sur les bons — analyse complémentaire, taxud.c.1(2020)1245810.

la qualification d'un bon en tant que bon à usage unique lorsqu'une éventuelle exonération pour les voyageurs ressortissants de pays tiers pourrait s'appliquer.

Règles de TVA relatives à l'imposition des bons dans le circuit de distribution

Transfert de bons à usage unique

- **Transfert en son nom propre**. Trois États membres ont mentionné des problèmes lorsqu'il s'agit de détecter si un assujetti agit en son nom propre tout au long d'un circuit de distribution.

- Quatre États membres ont évoqué le **transfert au nom d'un autre assujetti**, y compris les difficultés rencontrées en ce qui concerne les obligations fiscales dans l'État membre d'échange du bon, la détermination de la base d'imposition du service presté (et le destinataire des frais) et la détermination du moment de la livraison ou de la prestation.

- Deux États membres ont évoqué les **liens avec des régimes particuliers liés aux transferts d'un bon à usage unique**: ils se sont demandé si la fourniture d'un bon à usage unique devait être imposée lorsque l'émetteur et/ou l'acquéreur sont exonérés au titre du régime particulier des petites entreprises et ont abordé le problème de l'absence de déduction de la taxe en amont dans le cas d'une PME exonérée dans le circuit de distribution.

- Deux États membres ont mentionné la **règle du fournisseur présumé relative aux transferts d'un bon à usage unique** parmi les difficultés d'application de cette règle ainsi que les interprétations divergentes des administrations fiscales concernant la base d'imposition de la livraison ou de la prestation effectuée par le fournisseur présumé et les obligations de facturation qui en découlent.

Distribution des bons à usages multiples

- Six États membres ont évoqué la **base imposable des services de distribution** et ont notamment souligné la difficulté de la calculer si la contrepartie n'est pas facturée séparément ou si, tout au long du circuit, le bon est distribué à un prix inférieur à sa valeur nominale. Il a également été précisé que la règle relative à la différence entre la valeur nominale et le prix d'achat payé, diminuée du montant de la TVA afférente au service de distribution fourni, s'applique si aucun prix distinct n'a été fixé pour le service.

- Trois États membres ont évoqué la **distinction entre différentes livraisons ou prestations** en mentionnant notamment la difficulté de différencier la livraison ou la prestation liée à un bon à usages multiples de la prestation d'un service de distribution effectué au nom d'un autre assujetti.

- Deux États membres ont soulevé la question de l'**action au nom d'un autre assujetti**, notamment en ce qui concerne les destinataires des services prestés dans le cadre d'un circuit de distribution comportant plusieurs intermédiaires.

- Deux États membres ont évoqué les **obligations en matière de facturation**.

Base d'imposition au moment de l'échange de bons à usages multiples

Aux questions fermées de l'enquête, **la majorité des États membres ont répondu qu'ils étaient d'accord/tout à fait d'accord pour dire que les dispositions relatives à la base d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées dans le cadre d'un bon à usages multiples sont claires et faciles à appliquer** et permettent à l'administration nationale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières. Près de la moitié des États membres se sont également accordés à dire que ces dispositions sont claires pour les assujettis et qu'elles permettent à ces derniers de respecter leurs obligations et à l'administration nationale de faire respecter les règles applicables.

Dans le cadre des questions ouvertes de l'enquête, **onze États membres ont formulé des observations sur ce problème**: ils ont notamment souligné les difficultés à déterminer la base d'imposition, en particulier dans le cas des «city cards» ou des bons à usages multiples relatifs à plusieurs biens/services, la complexité de procéder à une déduction de la base d'imposition à chaque fois que le bon est partiellement utilisé et le problème des bons sans valeur monétaire lorsque la contrepartie payée n'est pas connue. Des doutes ont été exprimés quant à la personne à laquelle se réfère la «contrepartie payée en échange du bon» (c'est-à-dire le prix payé par le client au dernier distributeur ou par l'émetteur au fournisseur ou au prestataire). Enfin, il a été noté qu'une contradiction avec la règle générale relative à la base d'imposition peut survenir lorsque les règles relatives aux bons à usages multiples entraînent l'imposition d'un montant différent du montant effectivement perçu par le fournisseur ou le prestataire de la part de l'émetteur du bon.

Bons non échangés

Six États membres ont mentionné des problèmes rencontrés avec des bons non échangés, notamment en ce qui concerne l'imposition ou non de la contrepartie obtenue et non remboursée et sa qualification éventuelle de contrepartie pour un service de distribution/promotion ou un «service de disponibilité» effectué par le fournisseur ou prestataire à l'intention du titulaire du bon à usages multiples. Il a également été noté que l'absence de réglementation peut encourager l'émission de bons à usages multiples à la place de bons à usage unique afin de retarder l'exigibilité de la TVA et d'éviter le paiement quand les bons ne sont pas échangés.

5. CONCLUSION

Depuis le 1er janvier 2019, des règles communes en matière de TVA relatives aux bons sont appliquées dans l'Union. Conformément à l'article 410 *ter* de la directive TVA, dans le présent rapport, leur performance et leur application par les États membres ont été évaluées au cours des quatre années qui se sont écoulées depuis leur mise en place (entre 2019 et 2022).

Dans un premier temps, la Commission a présenté une proposition visant à clarifier et à harmoniser les règles de TVA relatives aux bons, en l'absence desquelles les États membres avaient mis au point des solutions non coordonnées, entraînant des risques de double imposition ou de non-imposition. Parmi les dispositions envisagées dans la proposition initiale de la Commission, certaines n'ont finalement pas été adoptées par le Conseil, de sorte que certaines questions spécifiques (par exemple les services de paiement) ne sont pas traitées par les règles actuelles[48]. Au cours des dernières années, toutefois, le comité de la TVA a contribué

[48] Section 2.

à une application plus uniforme des nouvelles dispositions, puisque cinq documents de travail ont été examinés et que deux séries de lignes directrices ont été approuvées par la majorité des États membres en ce qui concerne les bons et leur lien avec les instruments de paiement, les jetons, les régimes particuliers de TVA et les «city cards», ce qui a également permis de couvrir certains aspects qui ne sont pas abordés dans les règles adoptées par le Conseil[49].

En ce qui concerne la mise en œuvre des règles par les États membres au cours des quatre premières années, aucun problème majeur de transposition formelle n'a été détecté lors des contrôles de conformité et aucune procédure d'infraction n'a été engagée. Jusqu'à présent, la Cour n'a rendu que deux arrêts sur les nouvelles règles introduites par la directive sur les bons (concernant les «city cards» et la distribution transfrontière d'un bon)[50].

Les résultats de l'enquête, menée du 27 mars au 9 juin 2023, montrent que, compte tenu de la brièveté de la période d'application des règles de TVA relatives aux bons, les **États membres n'ont pas eu suffisamment de temps** pour recueillir des preuves, effectuer des audits et formuler un jugement définitif sur la performance générale des règles de TVA relatives aux bons.

Toutefois, dans la mesure où des informations étaient disponibles, les États membres confirment que **les règles communes de l'Union sur les bons ont largement remédié à la fragmentation et à la complexité de l'application de la TVA à divers modèles commerciaux, entraînant une simplification des règles et une application plus uniforme dans l'ensemble de l'Union**. En particulier, les règles de TVA relatives aux bons atteignent leurs objectifs en garantissant des exigences plus uniformes et une mise en conformité plus simple. Elles sont également considérées comme pertinentes pour l'essentiel, pour autant que des informations soient à la disposition des États membres, car adaptées à divers modèles d'entreprise ainsi qu'aux nouveaux modèles d'entreprise et à ceux à venir et aux situations transfrontières. Les règles relatives aux bons, telles qu'analysées dans le présent rapport, s'avèrent également conformes au système général de TVA. Enfin, ces règles garantissent une valeur ajoutée européenne en répondant à des problèmes d'application uniforme et de double imposition ou de non-imposition dans l'ensemble de l'Union[51].

En ce qui concerne l'évaluation de règles spécifiques, les **dispositions concernant la définition générale d'un bon, la définition des bons à usage unique et leur distinction par rapport aux bons à usages multiples et le transfert des bons à usage unique et des bons à usages multiples sont généralement considérées comme claires et faciles à appliquer** pour les administrations nationales, ce qui leur permet de fournir des orientations claires et de faire respecter les règles applicables, et sont jugées claires pour les assujettis en vue de leur permettre de se conformer à leurs obligations.

Seule une minorité d'États membres a mis en évidence des problèmes liés à l'application des règles de TVA relatives aux bons dans les réponses aux questions ouvertes de l'enquête. Pour ce qui est de la définition des bons, de leur circuit de distribution et des bons non échangés, qui font l'objet du présent rapport, les problèmes les plus fréquemment évoqués concernaient la distinction entre les bons et d'autres types d'instruments (par exemple, les jetons) ainsi

[49] Section 3.
[50] Section 3.
[51] Section 4,1.

qu'entre les bons à usages multiples et les bons à usage unique, en particulier dans le contexte des échanges transfrontières ou des «city cards». D'autres problèmes concernent la détermination de la base d'imposition pour les services de distribution liés à des bons à usages multiples et pour l'échange de bons à usages multiples ainsi que le traitement de bons non échangés[52]. Ces questions **concernaient essentiellement des aspects de l'application des règles actuelles** et non de nouveaux éléments législatifs à traiter; elles **avaient pour la plupart fait l'objet de discussions antérieures** (ainsi que d'un arrêt récent de la Cour) **ou donné lieu à des échanges en cours** au sein du comité de la TVA qui ont contribué de manière significative à une application plus uniforme de ces règles.

Le présent rapport montre donc que les objectifs de la directive sur les bons ont été atteints pour l'essentiel, tandis que certains problèmes spécifiques d'application doivent encore être résolus. Toutefois, il est souligné dans la majeure partie du rapport que, quelques années seulement s'étant écoulées, **la plupart des États membres ne disposent pas encore de suffisamment d'informations pour évaluer correctement la performance des règles de TVA relatives aux bons**. En particulier, lorsqu'ils ont été interrogés sur l'efficacité des règles actuelles concernant la réduction des coûts administratifs pour les sociétés émettant ou transférant des bons à usage unique ou des bons à usages multiples et sur les avantages apportés au secteur, l'augmentation du commerce national et transfrontière de bons ou les problèmes de fraude pour les administrations fiscales et douanières, la grande majorité des États membres n'ont pas été en mesure de répondre en raison du manque d'informations à leur disposition[53].

À la lumière de ce qui précède, étant donné la brièveté de la période pendant laquelle les règles de TVA relatives aux bons ont été appliquées et le caractère limité des données disponibles pour réaliser l'évaluation, la Commission est d'avis que **toute proposition de modification des règles actuelles serait prématurée**. En outre, compte tenu des avis préliminaires confirmant majoritairement la réalisation des principaux objectifs de la directive sur les bons, **une proposition serait également inappropriée**. Seule une minorité d'États membres a soulevé des questions qui, cependant, portaient essentiellement sur l'application des règles en l'état et avaient déjà fait l'objet de discussions au sein du comité de la TVA, tandis que les quelques contributions portant sur de nouveaux aspects non couverts par la législation actuelle ne comportaient pas d'analyse suffisamment approfondie pour servir de base à une nouvelle proposition législative. De l'avis de la Commission, et comme le montrent les réponses à l'enquête, l'accent devrait plutôt être mis sur l'application correcte et uniforme des règles en vigueur et les travaux devraient se poursuivre au sein de ce qui constitue **le forum le plus approprié, à savoir le comité de la TVA**, dont le rôle est d'examiner les questions d'application des dispositions en matière de TVA et qui, même s'il ne conduit pas à des décisions contraignantes pour les États membres, a prouvé au fil des ans qu'il contribuait de manière significative à une application plus uniforme de la directive TVA.

52 Section 4,2.
53 Annexe — Rapport de synthèse.

ANNEXE — RAPPORT DE SYNTHESE — QUESTIONNAIRE CONCERNANT LA MISE EN ŒUVRE DE LA DIRECTIVE (UE) 2016/1065 SUR LES BONS

L'enquête, destinée aux États membres, s'est déroulée du 27 mars au 9 juin 2023. Tous les États membres ont répondu au questionnaire.

La majorité des États membres sont d'accord/tout à fait d'accord sur les points suivants:

- la définition générale d'un bon:
    - est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	17	62,96 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	4	14,81 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	0	0 %
Pas de réponse	0	0 %

    - est claire pour les assujettis et leur permet de respecter leurs obligations;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	0	0 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	8	29,63 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- la définition d'un bon à usage unique:
    - est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	21	77,78 %
Ni d'accord ni pas d'accord	2	7,41 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- et sa distinction par rapport à un bon à usages multiples est claire pour les assujettis et leur permet de se conformer à leurs obligations;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	0	0 %
D'accord	18	66,67 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	4	14,81 %
Pas de réponse	0	0 %

- les conditions cumulatives relatives à la connaissance du lieu de la livraison ou de la prestation et de la TVA due permettent à l'administration nationale de définir ce qu'est un bon à usage unique et de le distinguer d'un bon à usages multiples;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	22	81,48 %
Ni d'accord ni pas d'accord	2	7,41 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	0	0 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usage unique par des assujettis agissant en leur nom propre:

    - est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir des orientations claires sur les opérations imposables aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	21	77,78 %
Ni d'accord ni pas d'accord	3	11,11 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	0	0 %
Pas de réponse	0	0 %

- permet à l'administration nationale de faire respecter les règles applicables aux différentes opérations imposables dans des situations particulières

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	3	11,11 %
D'accord	17	62,96 %
Ni d'accord ni pas d'accord	5	18,52 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

- est claire pour les assujettis agissant en leur nom propre afin qu'ils puissent se conformer à leurs obligations en ce qui concerne différentes opérations imposables;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	1	3,7 %
D'accord	18	66,67 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usage unique lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services n'est pas l'assujetti qui, agissant en son nom propre, a émis le bon à usage unique:

  - est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir des orientations claires sur le «fournisseur ou prestataire présumé» aux assujettis dans des situations particulières

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	3	11,11 %
D'accord	17	62,96 %
Ni d'accord ni pas d'accord	6	22,22 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- permet à l'administration nationale de faire appliquer la règle du «fournisseur ou prestataire présumé» dans des situations particulières

	Réponses	Pourcentage
Tout à fait d'accord	3	11,11 %
D'accord	13	48,15 %
Ni d'accord ni pas d'accord	8	29,63 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	3	11,11 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usage unique par un assujetti agissant au nom d'un autre assujetti:

  - est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir des orientations claires sur les opérations imposables aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	Pourcentage
Tout à fait d'accord	5	18,52 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	3	11,11 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

  - permet à l'administration nationale de faire respecter les règles applicables aux différentes opérations imposables dans des situations particulières

	Réponses	Pourcentage
Tout à fait d'accord	3	11,11 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	5	18,52 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	3	11,11 %
Pas de réponse	0	0 %

- est claire pour les assujettis agissant au nom d'un autre assujetti afin qu'ils puissent s'acquitter de leurs obligations;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	1	3,7 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	6	22,22 %
Pas d'accord	1	3,7 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	3	11,11 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usages multiples par des assujettis qui s'occupent de la remise matérielle des biens ou de la prestation effective des services est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir à ces assujettis des orientations claires, selon lesquelles chaque transfert d'un bon à usages multiples avant la livraison effective des biens ou la prestation effective des services est exclu du champ d'application et seul son échange contre la livraison effective des biens/prestation effective des services est soumise à la TVA;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	3	11,11 %
D'accord	19	70,37 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usages multiples par des assujettis autres que l'assujetti qui s'occupe de la remise matérielle des biens ou de la prestation effective des services est claire et facile à appliquer et permet à l'administration nationale de fournir à ces assujettis des orientations claires sur l'existence de toute prestation de services, telle que des services de distribution ou de promotion;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	6	22,22 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative aux transferts d'un bon à usages multiples:

- permet à l'administration nationale de faire respecter les règles applicables dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	14	51,85 %
Ni d'accord ni pas d'accord	9	33,33 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

- est claire pour les assujettis et leur permet de respecter leurs obligations;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	1	3,7 %
D'accord	17	62,96 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	3	11,11 %
Pas de réponse	0	0 %

- la règle primaire selon laquelle la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services liée à un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon est claire et facile à appliquer et permet à l'administration fiscale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	16	59,26 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	4	14,81 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	1	3,7 %
Pas de réponse	0	0 %

- la règle secondaire selon laquelle la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services liée à un bon à usages multiples est égale à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante est

claire et facile à appliquer et permet à l'administration fiscale de fournir des orientations claires aux assujettis dans des situations particulières;

	Réponses	Pourcentage
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	14	51,85 %
Ni d'accord ni pas d'accord	7	25,93 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

- la distribution de bons à usages multiples par un assujetti autre que l'émetteur du bon constitue une prestation de services au sens de la directive TVA;

	Réponses	Pourcentage
Oui	23	85,19 %
Non	2	7,41 %
Informations indisponibles	2	7,41 %
Pas de réponse	0	0 %

- la base d'imposition du service de distribution lié à un bon à usages multiples est égale à la différence entre la valeur nominale du bon et le prix d'achat payé, diminuée du montant de la TVA afférente au service de distribution fourni;

	Réponses	Pourcentage
Oui	19	70,37 %
Non	4	14,81 %
Informations indisponibles	4	14,81 %
Pas de réponse	0	0 %

17 États membres ont fourni des orientations spécifiques sur le circuit de distribution des bons à usages multiples, principalement sous la forme de lignes directrices administratives.

	Réponses	Pourcentage
Oui	17	62,96 %
Non	10	37,04 %
Pas de réponse	0	0 %

	Réponses	Pourcentage
Législation	2	7,41 %
Lignes directrices administratives	12	44,44 %
Décision individuelle	2	7,41 %
Autres	1	3,7 %
Pas de réponse	10	37,04 %

Près de la moitié des États membres sont d'accord/tout à fait d'accord sur les points suivants:

- les dispositions relatives au «fournisseur ou prestataire présumé» en ce qui concerne les transferts d'un bon à usage unique sont claires pour les assujettis, qui sont les fournisseurs de biens/prestataires de services et ne sont pas les assujettis qui, agissant en leur nom propre, ont émis le bon à usage unique, et leur permettent de respecter leurs obligations;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	11	40,74 %
Ni d'accord ni pas d'accord	7	25,93 %
Pas d'accord	0	0 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	7	25,93 %
Pas de réponse	0	0 %

- la disposition relative à la base d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services liées à un bon à usages multiples permet à l'administration nationale de faire respecter les règles applicables dans des situations particulières;

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	2	7,41 %
D'accord	10	37,04 %
Ni d'accord ni pas d'accord	10	37,04 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	3	11,11 %
Pas de réponse	0	0 %

- les dispositions relatives à la base d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services liées à un bon à usages multiples sont claires pour les assujettis et leur permettent de respecter leurs obligations en ce qui concerne différentes opérations imposables.

	Réponses	*Pourcentage*
Tout à fait d'accord	0	0 %
D'accord	13	48,15 %
Ni d'accord ni pas d'accord	4	14,81 %
Pas d'accord	2	7,41 %
Pas du tout d'accord	0	0 %
Informations indisponibles	8	29,63 %
Pas de réponse	0	0 %

La moitié/majorité des États membres ne disposaient pas de suffisamment d'informations:

- pour déterminer si la distribution de bons de réduction gratuits par un assujetti autre que l'émetteur du bon, lorsque l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services à laquelle le bon se rapporte reçoit une contrepartie de l'émetteur, constitue une prestation de service d'échange aux fins de la directive TVA;

	Réponses	*Pourcentage*
Oui	10	37,04 %
Non	3	11,11 %
Informations indisponibles	14	51,85 %
Pas de réponse	0	0 %

- pour déterminer si la base d'imposition du service de distribution de bons de réduction gratuits tel que décrit ci-dessus est égale à la réduction de prix accordée au client et remboursée par l'émetteur, diminuée du montant de la TVA afférente au service d'échange fourni.

	Réponses	*Pourcentage*
Oui	5	18,52 %
Non	5	18,52 %
Informations indisponibles	17	62,96 %
Pas de réponse	0	0 %

Interrogés dans le but de savoir s'ils fournissaient des orientations spécifiques sur le traitement TVA des bons à usage unique ou des bons à usages multiples non échangés, les États membres

ont exprimé des **avis divergents**. Dans l'affirmative, les orientations étaient transmises principalement sous la forme de lignes directrices administratives.

	Réponses	*Pourcentage*
Oui, mais uniquement pour les bons à usage unique	4	14,81 %
Oui, mais uniquement pour les bons à usages multiples	5	18,52 %
Oui, tant pour les bons à usage unique que pour les bons à usages multiples	8	29,63 %
Non	10	37,04 %
Pas de réponse	0	0 %

	Réponses	*Pourcentage*
Législation	1	3,7 %
Lignes directrices administratives	13	48,15 %
Décision individuelle	2	7,41 %
Autres	1	3,7 %
Pas de réponse	10	37,04 %

ÉVALUATION DES INCIDENCES DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA DIRECTIVE SUR LES BONS

Pour la majorité des États membres, la mise en œuvre de la directive sur les bons au cours des quatre premières années a conduit, *au moins dans une certaine mesure*, à:

- une simplification de la mise en conformité

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	3	11,11 %
Dans une certaine mesure	11	40,74 %
Dans une large mesure	2	7,41 %
Informations indisponibles	10	37,04 %
Pas de réponse	0	0 %

- des exigences plus uniformes

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	4	14,81 %
Dans une certaine mesure	9	33,33 %
Dans une large mesure	7	25,93 %
Informations indisponibles	6	22,22 %
Pas de réponse	0	0 %

- des règles de TVA adaptées aux différents modèles d'entreprise

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	4	14,81 %
Dans une certaine mesure	9	33,33 %
Dans une large mesure	4	14,81 %
Informations indisponibles	9	33,33 %
Pas de réponse	0	0 %

Près de la moitié des États membres ont convenu, dans une certaine mesure, alors que l'autre moitié/près de la moitié ne disposait pas de suffisamment d'informations, que les règles de TVA:

- conféraient des avantages à l'administration fiscale/douanière

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	3	11,11 %
Dans une moindre mesure	2	7,41 %
Dans une certaine mesure	6	22,22 %
Dans une large mesure	3	11,11 %
Informations indisponibles	13	48,15 %
Pas de réponse	0	0 %

- étaient adaptées aux nouveaux modèles d'entreprise et à ceux à venir

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	5	18,52 %
Dans une certaine mesure	5	18,52 %
Dans une large mesure	3	11,11 %
Informations indisponibles	13	48,15 %
Pas de réponse	0	0 %

- étaient adaptées aux situations transfrontières

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	2	7,41 %
Dans une moindre mesure	3	11,11 %
Dans une certaine mesure	6	22,22 %
Dans une large mesure	2	7,41 %
Informations indisponibles	14	51,85 %
Pas de réponse	0	0 %

La majorité des États membres ne disposait pas de suffisamment d'informations pour déterminer si les règles de TVA:

- ont entraîné une réduction des coûts administratifs pour
    - les sociétés émettant des bons à usage unique

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	0	0 %
Dans une certaine mesure	2	7,41 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	23	85,19 %
Pas de réponse	0	0 %

    - les sociétés émettant des bons à usages multiples

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	2	7,41 %
Dans une moindre mesure	0	0 %
Dans une certaine mesure	1	3,7 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	23	85,19 %
Pas de réponse	0	0 %

    - les sociétés transférant des bons à usage unique

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	0	0 %
Dans une certaine mesure	0	0 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	25	92,59 %
Pas de réponse	0	0 %

    - les sociétés transférant des bons à usages multiples

	Réponses	*Pourcentage*
Pas du tout	1	3,7 %
Dans une moindre mesure	0	0 %
Dans une certaine mesure	0	0 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	25	92,59 %
Pas de réponse	0	0 %

- les administrations fiscales/douanières

	Réponses	Pourcentage
Pas du tout	4	14,81 %
Dans une moindre mesure	1	3,7 %
Dans une certaine mesure	1	3,7 %
Dans une large mesure	2	7,41 %
Informations indisponibles	19	70,37 %
Pas de réponse	0	0 %

- ont entraîné l'augmentation:
  - du commerce national de bons

	Réponses	Pourcentage
Pas du tout	0	0 %
Dans une moindre mesure	1	3,7 %
Dans une certaine mesure	1	3,7 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	24	88,89 %
Pas de réponse	0	0 %

  - du commerce transfrontière de bons

	Réponses	Pourcentage
Pas du tout	0	0 %
Dans une moindre mesure	0	0 %
Dans une certaine mesure	1	3,7 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	25	92,59 %
Pas de réponse	0	0 %

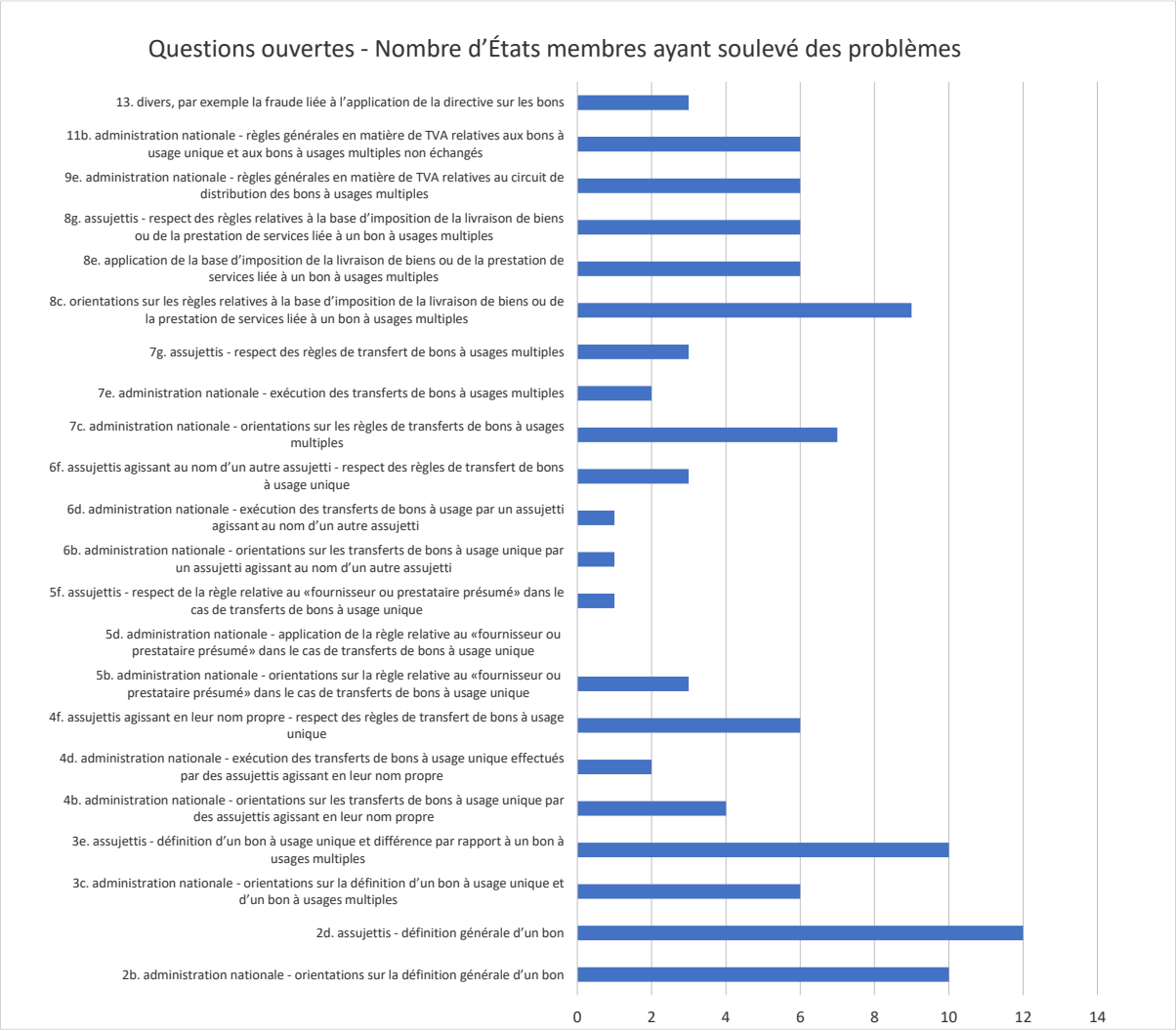
- ont conféré des avantages au secteur

	Réponses	Pourcentage
Pas du tout	0	0 %
Dans une moindre mesure	1	3,7 %
Dans une certaine mesure	4	14,81 %
Dans une large mesure	2	7,41 %
Informations indisponibles	20	74,07 %
Pas de réponse	0	0 %

- ont réglé les problèmes de fraude

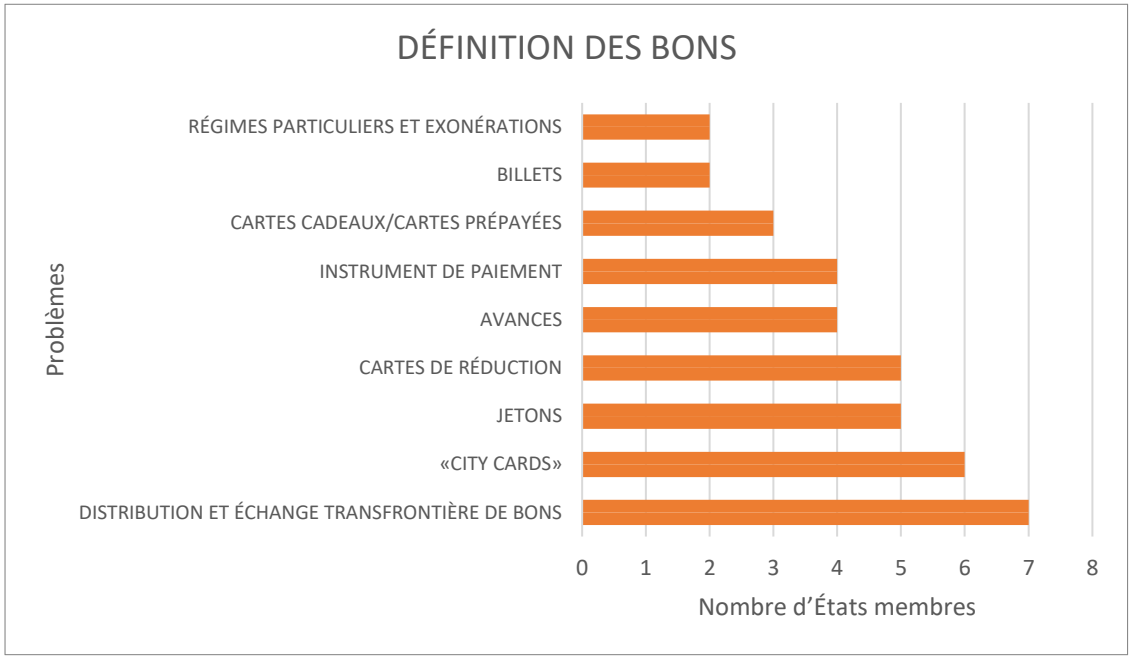
	Réponses	Pourcentage
Pas du tout	2	7,41 %
Dans une moindre mesure	1	3,7 %
Dans une certaine mesure	2	7,41 %
Dans une large mesure	1	3,7 %
Informations indisponibles	21	77,78 %
Pas de réponse	0	0 %

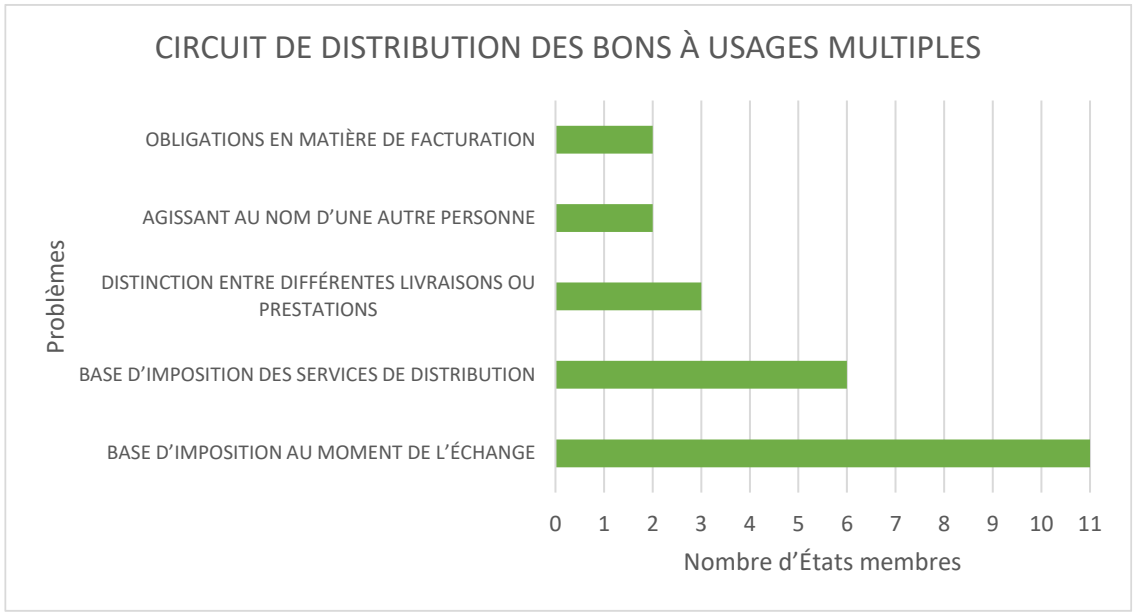
En réponse aux questions ouvertes de l'enquête, **une minorité d'États membres a évoqué des problèmes spécifiques** concernant l'application des règles actuelles. Le graphique ci-dessous indique le nombre d'États membres ayant évoqué des problèmes en réponse à chaque question ouverte.

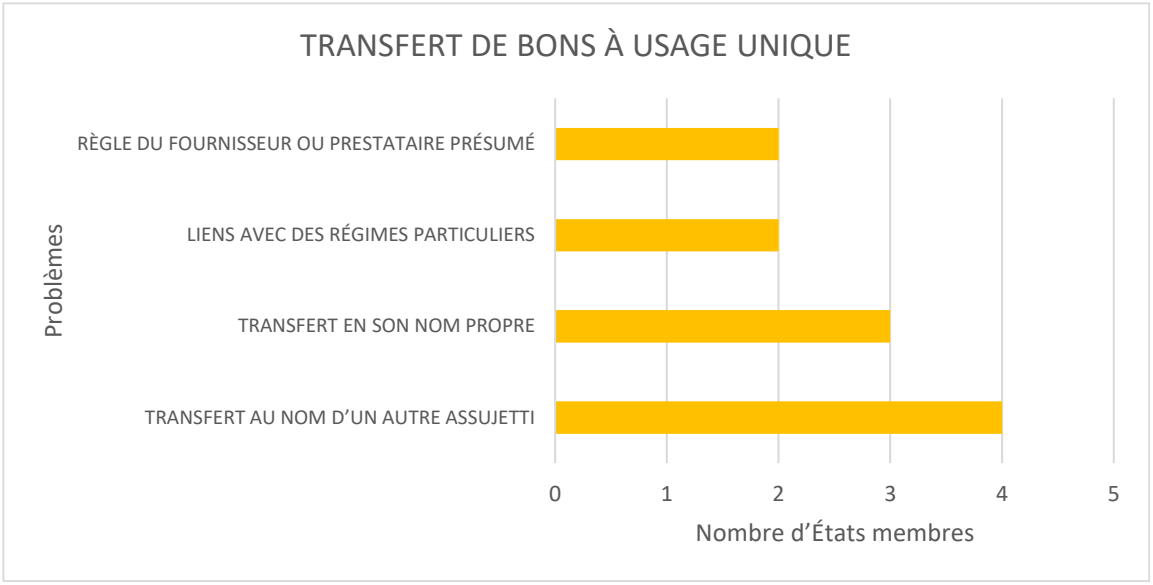


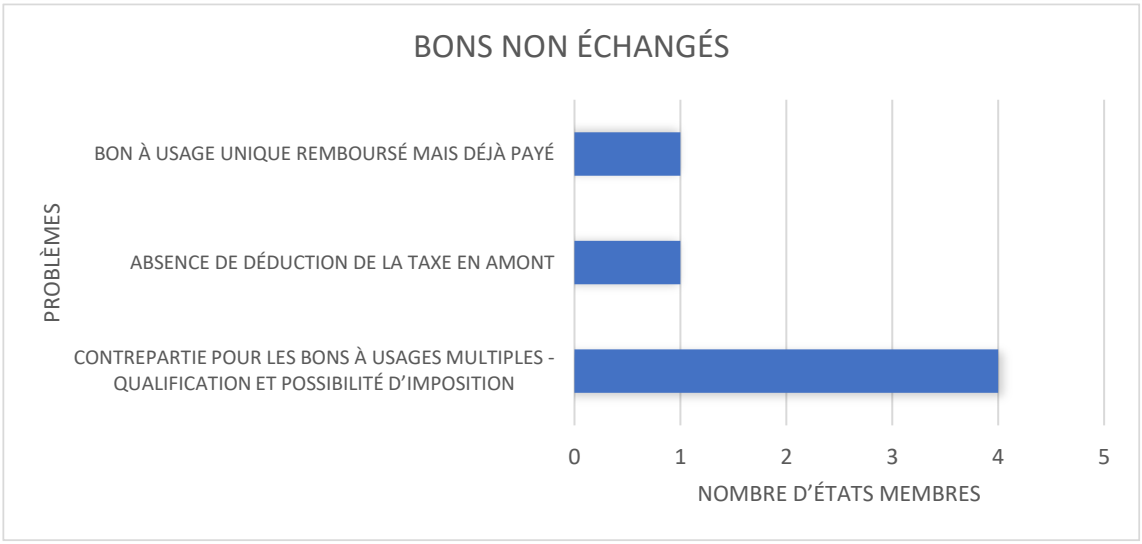
Les quatre graphiques ci-dessous résument les principaux problèmes soulevés concernant la définition/qualification des bons, les circuits de distribution et les bons non échangés ainsi que le nombre d'États membres qui ont évoqué ces questions. Cette analyse tient compte de toutes les réponses aux différentes questions figurant dans le questionnaire afin de fournir l'aperçu le plus complet possible des problèmes soulevés (le premier graphique, par exemple, comprend

les problèmes de qualification même s'ils ont été mentionnés par un État membre dans le contexte d'une question qui n'est pas directement liée à la définition des bons).






TRANSFERT DE BONS À USAGE UNIQUE
Problèmes
RÈGLE DU FOURNISSEUR OU PRESTATAIRE PRÉSUMÉ
LIENS AVEC DES RÉGIMES PARTICULIERS
TRANSFERT EN SON NOM PROPRE
TRANSFERT AU NOM D'UN AUTRE ASSUJETTI
0
1
2
3
4
5
Nombre d'États membres


BONS NON ÉCHANGÉS
PROBLÈMES
BON À USAGE UNIQUE REMBOURSÉ MAIS DÉJÀ PAYÉ
ABSENCE DE DÉDUCTION DE LA TAXE EN AMONT
CONTREPARTIE POUR LES BONS À USAGES MULTIPLES - QUALIFICATION ET POSSIBILITÉ D'IMPOSITION
0
1
2
3
4
5
NOMBRE D'ÉTATS MEMBRES