

Isabel Vega Mocoroa

Université de Valladolid
ivega@der.uva.es

ETUDE PRELIMINAIRE DES PRINCIPAUX EFFETS ECONOMIQUES DES DERNIERES REFORMES DE LA TVA DANS L'UE28, NOTAMMENT EN ESPAGNE

Résumé : L'objet de cet article est d'analyser les dernières réformes fiscales en ce qui concerne la TVA en Europe et en Espagne et d'expliquer leurs principaux effets face à la crise économique : notamment pour ce qui est du recouvrement du gouvernement et l'accomplissement du Pacte de stabilité et de croissance et des effets sur la redistribution des revenus. Le besoin d'accroître la perception des recettes pour diminuer le déficit public a obligé à faire les dernières réformes de la TVA en Europe, ce qui a provoqué, parmi d'autres effets, une augmentation des taux d'imposition implicites de consommation, une variation de la ratio de recouvrement et une modification de la distribution des revenus. Les mesures adoptées par l'Espagne, c'est-à-dire, l'augmentation des taux de la TVA et l'élargissement de la base TVA, une réduction des catégories soumises aux taux réduits et les exonérations, ont eu des effets inattendus, loin de diminuer la fraude TVA et de diminuer le GAP entre le recouvrement réel et potentiel, elles ont provoqué des effets très négatifs sur la consommation et l'allocation des ressources dans certains secteurs et en général sur la redistribution des revenus ; il faut tenir compte que la TVA est un impôt régressif par nature. Etant donné que l'achèvement de quelques objectifs économiques causent aussi des effets négatifs sur d'autres, nous avons commencé à étudier les effets négatifs sur la redistribution des revenus provoqués par les mesures TVA prises. Dans une deuxième étape, dans l'avenir, à travers un modèle économétrique, développé sur l'enquête espagnole de consommation des familles, nous essayerons de mesurer les effets, et de tirer des conclusions sur les différents secteurs affectés et le pourquoi des mesures choisies.

Mots Clé : réforme fiscale, politique budgétaire, PSC, harmonisation fiscale, coordination fiscale Système fiscal, taux TVA, redistribution des revenus, TII –taux d'imposition implicites, GAP TVA.

JEL Classification : H1, H2, H3, H6, H7, H8.

A PRELIMINARY STUDY OF THE MAIN ECONOMIC EFFECTS OF THE LAST VAT REFORMS IN THE UE28, AND IN PARTICULAR IN SPAIN

Abstract : The purpose of this article is to analyze the recent tax reforms regarding VAT in Europe and Spain and explain their main effects during the economic crisis, particularly with the recovery of government and the achievement of the Stability and Growth Pact and the effects on income redistribution. The need to increase revenue collection to reduce public deficit has forced the latest reforms of VAT in Europe, which led to, amongst other effects, an increase in implicit consumption tax rates, variation in the recovery ratio and a change in income distribution. The measures adopted by Spain, increasing VAT rates, broadening its base, and a reduction of categories subject to reduced rates and exemptions, have had unintended effects. Far from decreasing VAT fraud and decrease the GAP between the real and potential recovery, they have had very negative effects on consumption, resource allocation in certain sectors and, in general, income redistribution. It is important to consider that VAT is a regressive tax in nature. Since the achievement of some economic objectives might also cause negative impacts on others, we began to study the adverse effects on income distribution caused by the measures taken on VAT. In a future second step by means of an econometric model, developed on the Spanish family consumption survey, we try to evaluate the effects and draw conclusions on the various sectors affected and the reasons behind the chosen measures.

Keywords: tax reform, budgetary policy, SGP, tax harmonization, tax policy coordination, tax system, VAT rates, income redistribution, ITR implicit tax rate, VAT GAP.

Introduction

L'Espagne fait partie du processus d'intégration européenne depuis 1986, et depuis 1999 fait partie aussi de l'euro zone. Dans ce contexte il y a une forte interdépendance entre l'économie espagnole et celle des Etats Membres de l'UE, à présent 28. L'économie libre de marché, c'est le modèle qui s'impose, et les zones d'intégration régionale tel que l'UE, sont les meilleurs instruments pour favoriser la libéralisation des marchés soit des biens et services soit des capitaux et pour accélérer la globalisation économique. Les effets positifs de la globalisation économique ne sont pas mis en question, mais il faut reconnaître

qu'un tel degré d'interdépendance économique peut avoir un effet domino en cas de crise et que les politiques économiques sont moins efficaces quand les structures économiques des Etats affectés sont différentes ; les mesures appropriées dans un pays peuvent ne pas l'être pour un autre.

L'Espagne, comme Etat membre de « l'euro zone » a renoncé à sa politique monétaire nationale et au taux de change comme instrument de politique économique, c'est pourquoi le rôle de la politique fiscale ou politique budgétaire (côté impôts) dans le cas de crise économique est encore plus important. Depuis la crise économique de 2008, les différents gouvernements espagnols ont entamé diverses réformes fiscales côté impôts comme principal instrument de politique économique avec le double objectif d'une part, de lutter contre la crise et résoudre les problèmes économiques internes pour achever les objectifs économiques, tel que la croissance économique, le plein emploi, ainsi que pour améliorer la compétitivité économique et la productivité entre Etats et d'une autre, éviter de mettre en danger le processus d'intégration régionale, et les Economies des Etats partenaires dans l'UE, notamment celles de l'UE19 (zone euro), à ce propos il faut respecter le Pacte de Stabilité et Croissance, – PSC – et toutes les autres politiques et objectifs communs affectés, v.gr l'UE et l'harmonisation fiscale. Dans le cas contraire, où chaque état cherche à résoudre ses problèmes de façon indépendante sans tenir compte des autres Etats partenaires, il se produirait un ralentissement des processus d'intégration et des avantages théoriques de la globalisation. Les réformes fiscales espagnoles en matière d'imposition indirecte TVA, ont été prises dans le respect de la coordination des politiques fiscales européennes, à travers le PSC, et ont eu pour but d'accroître les recettes TVA grâce à un plus grand recrutement de cette taxe, ce qui a causé des effets dans les finances publiques espagnoles (indexés économiques du Secteur Public, soldes budgétaires et harmonisation fiscale) ; mais tout cela sans perdre de vue leur but principal, améliorer l'économie espagnole pour sortir de la crise.

1. Les dernières réformes fiscales dans l'UE, leurs rôles et leurs pour quoi?

Dans les Unions économiques tel que R. Mundell prévoyait déjà en 1962, les Etats doivent changer les rôles des politiques économiques comme instruments d'intervention dans la vie économique. Dans le cas de l'UEM européenne, qui est accompagnée de la libre circulation des capitaux, la politique monétaire

et de taux de change doit se consacrer aux problèmes d'équilibre externe et la politique fiscale ou budgétaire se réserver aux déséquilibres internes dans chaque Etat membre, car il s'agit d'une politique de responsabilité des Etats Membres. Néanmoins l'UE dans le TFUE consacre à la politique économique et monétaire les articles 119–144 et institue la première comme affaire d'intérêt commun et, par conséquent, comme objet de coordination dans le Conseil. Cependant, les limites pour prendre des mesures économiques s'accroissent encore plus dans L'Eurozone (UE19) puisque les pays qui en font partie, étant donné qu'ils ont une monnaie commune – l'euro-, non seulement doivent assumer les limites que la réglementation UE établit en matière de fiscalité (harmonisation fiscale) côté impôts et de politique budgétaire avec le Pacte de stabilité et croissance (dorénavant PSC), mais aussi la perte de la politique monétaire et de celle de taux de change propre, car c'est la responsabilité de la BCE et le SEBC. Certains, comme Eric S Maskin (Prix Nobel d'économie 2007), pensent que justement l'existence d'une Banque Centrale Européenne avec des politiques budgétaires nationales différentes explique en partie la crise actuelle.

La politique budgétaire est un instrument d'intervention de la responsabilité des Etats membres, avec des limites communes dans leurs agissements, d'un côté le respect au PSC, art. 126 TFUE et d'un autre, la coordination des politiques européennes renforcée après l'adoption en 2010 de la stratégie 2020 avec les mesures pour le renforcement de la coordination des politiques économiques avec l'adoption du « Semestre européen » avec un calendrier clair ; au cours duquel, dans une première phase il y a un Examen Annuel de la Croissance – EAG au sein de l'UE28 et par Etat Membre, la Commission public des rapports et rédige les recommandations spécifiques par pays – RSP – et finalement, c'est le conseil de l'UE qui les examine et en arrête 1 version définitive en rapport avec les objectifs et programmes nationaux à développer dans les lois budgétaires respectives. C'est justement le double rôle de « la politique fiscale » (désormais, nous allons nous référer ainsi à la politique budgétaire côté impôts), en premier lieu, comme instrument de politique économique face aux problèmes économiques notamment nationaux [Garcia Villarejo 1982] et internes et deuxièmement, comme objectif en soi-même dans le cas de l'harmonisation fiscale (fiscalité indirecte) dans l'UE [Vega Mocoroa 1991], la cause des éventuels effets contraires qu'une même mesure de politique fiscale peut provoquer sur les objectifs économiques de ces deux niveaux d'étude: le national et l'euroéen cadre commun pour 28 Etats membres.

En termes généraux, on peut dire que le pourquoi de n'importe quelle réforme fiscale a un caractère instrumental et il est basé sur le schéma

Objectifs-restrictions-moyens; de façon que chaque fois que l'on aperçoit des changements importants des éléments du schéma (un ou plusieurs à la fois), les sociétés auront besoin de réaliser une réforme fiscale. Chaque fois que les objectifs poursuivis ou que leur ordre d'importance changent (distribution des revenus, l'allocation efficace de ressources, la stabilité, la croissance économique et l'efficacité économique administrative) il faut une réforme fiscale. Quand les restrictions, conditions ou ambiance où l'activité économique se développe changent (crise économique, PSC, concurrence déloyale en matière fiscale, Harmonisation fiscale...) une réforme fiscale s'avère nécessaire. Finalement, quand il s'agit d'un changement des moyens (recettes-dépenses) ou de leur adéquation aux objectifs de la société une réforme fiscale devient nécessaire. La réussite de la réforme fiscale se mesure en fonction de son degré d'adéquation des moyens employés (recette-impôts) pour achever les objectifs économiques établis en tenant compte des restrictions techniques existantes à chaque moment. C'est dans ce contexte de variation des restrictions dans les Etats de l'UE, c'est-à-dire, crise économique aiguë, renforcement des règlements pour le PSC, et approfondissement de l'harmonisation fiscale que les dernières réformes fiscales dans l'UE28 se sont produites et il en va de même pour les dernières réformes fiscales de l'Espagne depuis le début de l'actuelle crise économique.

Objectifs : Changement de la hiérarchie (priorité : allocation efficace des ressources)

Restrictions : Coordination de la politique économique internationale, Crise Economique, concurrence déloyale en matière fiscale

Moyens : Impôts (modification, création), dépenses

Dans la figure 1, nous pouvons observer l'évolution des recettes des impôts en pourcentage du PIB dans l'UE, pour la période 2010–2015, quand se produisent en même temps toutes¹ les variations des restrictions citées auparavant, ce qui indique l'existence des réformes.

Nous constatons aussi une augmentation du poids de la fiscalité indirecte, ce qui confirme la nouvelle stratégie fiscale de la Commission qui cherche à un déplacement de l'imposition de la main d'œuvre à l'imposition sur la consommation (Stratégie 2020).

¹ Crise économique, stratégie 2020 et adoption du semestre européen et la nouvelle stratégie pour une TVA plus robuste.

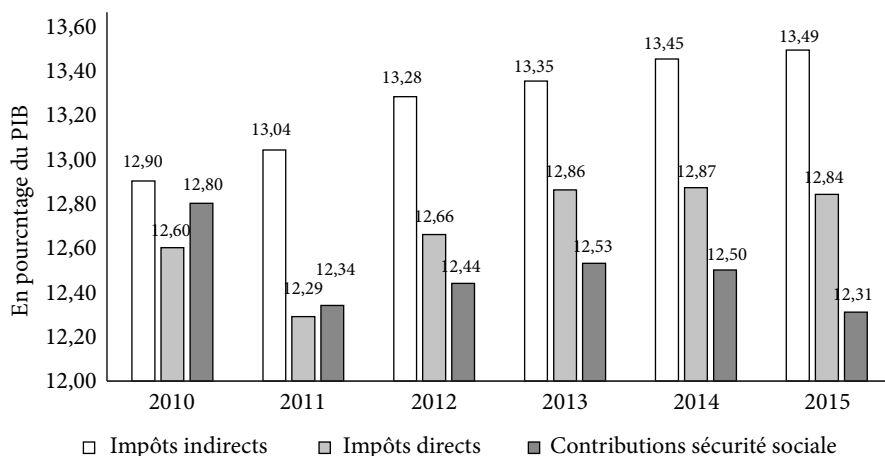


Figure 1. L'évolution des recettes des impôts dans l'UE (2010–2015)

Source : [European Commission 2015]

2.1. Les changements des restrictions: situation de départ

Pour sortir de la crise économique globalisée qui a frappé le monde entier, les Etats membres de l'UE ont agi à travers leurs politiques économiques, notamment la politique budgétaire, côté-dépenses avec de nombreuses chutes dans diverses catégories de dépenses), mais aussi et surtout côté – impôts, ce que nous allons étudier plus en détail. Dans la période en étude 2010–2015, il y a eu un évènement qui a conditionné les politiques économiques de l'UE, c'est la crise financière qui est arrivée en Europe assez vite, et a provoqué des effets négatifs dans les principaux indicateurs économiques, notamment le taux de croissance et le taux de chômage (tableau 1 pour 2011). La crise économique a été accompagnée par une aggravation des finances publiques européennes, c'est-à-dire le déficit qui a augmenté dans un premier stade par de moindres recettes dues à la récession économique et à l'augmentation des dépenses liées aux subsides aux chômeurs et autres allocations familiales, ainsi que par le paiement des intérêts de la dette publique. Même s'il s'agit de causes d'origine conjoncturelle, toutes les EM de l'UE27 à l'exception de EE, LU, FI et SE enregistraient en 2010 un Déficit public supérieur à 3% du PIB, ce qui a déterminé l'ouverture de Procédures de Déficit Excessif –PDE_ à 23 Etats Membres en 2009. La dette publique a augmenté aussi, de façon que plus de

la moitié des Etats Membres surpassaient la limite de 60% du PIB établi dans le PSC pour déterminer qu'il y lieu de parler de déséquilibre des finances publiques et d'entamer une procédure concernant le déficit excessif –PDE-En 2009/10. Les déséquilibres budgétaires excessifs peuvent mettre en péril les économies et freiner la croissance.

Tableau 1. Principaux indicateurs des Finances Publiques UE28

EM	Pression fiscale (%) 2010 et 2013	PIB/HAB 2010 EN (€)	PIB/hab 2010 /2013 EN standards de pouvoir d'achat	Effort fiscale 2010 et 2013	Taux de crois-sance du volume du PIB 2012 : varia-tion EN % l'année précédente	Déficit public % 2011 et 2013	Dette publique brute 2011 et 2013 (%)	Taux de chômage 2011 (%)
Belgique	43,9/51,8	32.700	119/112	0,13/0,15	-0,3	-3,7/-2,9	98/ 104,4	7,2
Bulgarie	27,4/37,2	4.800	44/48	0,57/0,66	0,8	-2,1/-1,2	16,3/18,3	11,3
République tchèque	33,8/40,9	14.300	80/68	0,24/0,27	-1,3	-3,1/-1,3	41,2/41,8	6,7
Danemark	47,6/56,3	42.500	127/136	0,11/0,12	-0,5	-1,8-0,7	46,5/45	7,6
Allemagne	38,1/44,7	30.500	118/105	0,12/0,13	0,7	-1/0,1	81,2/77,1	5,9
Estonie	34,2/38,1	10.700	64/73	0,32/0,27	3,2	1/-0,5	6/10,1	12,5
Irlande	28,2/35,9	35.000	127/110	0,08/0,09	0,9	13,1/-5,7	108,2/123	14,7
Grèce	31,0/45,8	19.600	90/85	0,16/0,28	-6,4	-9,1/-12,2	165,3/178	17,7
Espagne	31,9/37,8	22.800	100/90	0,14/0,17	-1,4	-8,5/-6,6	68,5/92,1	21,7
France	42,5/52,8	29.900	108/113	0,14/0,16	0	-5,2/-4,1	85,8/93,3	9,6
Croatie	41,2	10.243	63,5	0,40		-5,2	80,6	
Italie	42,3/47,7	25.700	100/101	0,16/0,18	-2,4	-3,9-2,8/	120,1/128,5	8,4
Chypre	35,7/40,3	20.700	95/89	0,17/0,19	-2,4	-6,3/-4,9	71,6/102,2	7,9
Lettonie	27,3/35,1	8.100	55/68	0,34/0,30	5,6	-3,5/-0,9	42,6/38,2	16,2
Lituanie	27,1/32,2	8.400	57/61	0,32/0,27	3,7	-5,5/-2,6	38,5/38,8	15,3
Luxembourg	37,1/43,6	78.600	271/121	0,05/0,05	0,3	-0,6/0,6	18,2/24,0	4,8
Hongrie	37,7/47,7	9.700	65/58	0,39/0,47	-1,7	-4,3/-2,4	80,6/77,3	10,9
Malte	33,3/40,9	15.000	82/78	0,22/0,23	0,8	-2,7/-2,7	72/69,2	6,5
Pays-Bas	38,8/47,3	35.400	133/110	0,11/0,12	-1	-4,7/-2,3	65,2/68,6	4,4
Autriche	42,0/49,7	34.100	126/112	0,12/0,13	0,8	-2,6/-1,5	72,2/80,9	4,2
Pologne	31,8/37,5	9.300	63/57	0,34/0,36	1,9	-5,1/-4	56,3/55,9	9,7
Portugal	31,5/43,7	16.200	80/78	0,19/0,27	-3,2	-4,2/-4,9	107,8/129,7	12,9
Roumanie	27,2/32,7	5.800	47/50	0,47/0,45	0,7	-5,2/-2,2	33,3/38	7,4
Slovénie	38,0/44,7	17.400	85/80	0,22/0,25	-2,3	-6,4/-14,6	47,6/70,3	8,2
Slovaquie	28,1/35,9	12.100	73/68	0,23/0,26	2	-4,8/-2,6	43,3/54,6	13,6

suite tableau 1

EM	Pressión fiscal (%) 2010 et 2013	PIB/HAB 2010 EN (€)	PIB/hab 2010 / 2013 EN standards de pouvoir d'achat	Effort fiscal 2010 et 2013	Taux de croissance du volume du PIB 2012 : variation EN % l'année précédente	Déficit public % 2011 et 2013	Dettes publiques brutes 2011 et 2013 (%)	Taux de chômage 2011 (%)
Finlande	42,1/56,0	33.300	115/123	0,13/0,15	-0,2	-0,5/-2,4	48,6/55,8	7,8
Suède	45,8/51,6	37.300	124/135	0,12/0,11	0,8	0,3/-1,3	38,4/38,7	7,8
Royaume-Uni	35,6/41,4	27.500	112/109	0,13/0,11	0,3	-8,3/-5,8	85,7/87,3	8,0
UE27/UE28	35,6/45,7	24.500	100/100	0,15/0,17	1,6	-4,5/-3,2	65,15/72,19	10,5

Source: Elaboration propre avec des données d'Eurostat.

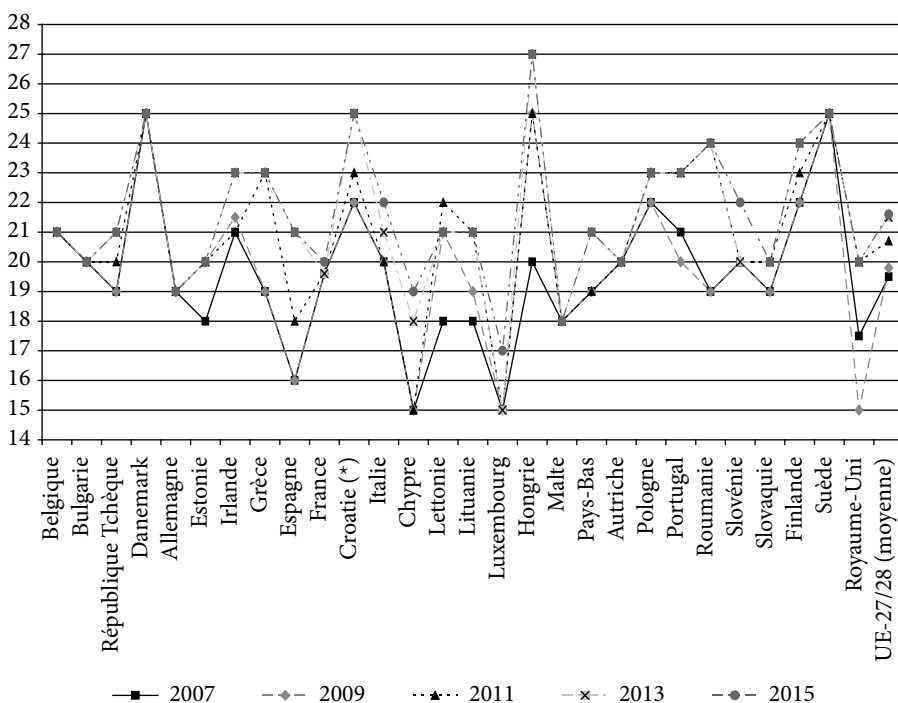


Figure 2. Taux normal de TVA dans les états membres (%)

Dans le tableau 1, nous pouvons constater l'évolution des indicateurs des Finances publiques, de façon qu'en 2013 on constate une amélioration dans les niveaux de déficits ainsi que de dettes. A présent il n'y a que 9 PED ouvertes

dans l'UE28 [European Commission 2016]. Qu'est-ce qui s'est passé ? La réponse est en rapport avec les réformes fiscales des EM de l'UE28 ce qui explique aussi que la pression fiscale dans tous les Etats a augmenté (tableau 1), à cause d'un accroissement du rapport entre les impôts recrutés par rapport au PIB. Les mesures concrètes doivent respecter les réformes législatives approuvées pour la gouvernance économique et le PSC.

2.2. Les mesures adoptées dans l'UE28 pour la récupération économique

La crise financière a placé les États membres devant un double enjeu de politique économique: ils doivent favoriser une croissance économique durable tout en assainissant leurs finances publiques. Comme la Commission le reconnaît, il convient de veiller davantage à ce que, par leur conception et leur structure, les systèmes fiscaux soient plus efficaces, plus efficaces et plus équitables. Depuis le début de la crise les Etats membres ont entamé des réformes fiscales, dans le but d'augmenter les recettes pour sortir de la crise et relancer la croissance tout en ayant des finances publiques saines grâce au Semestre Européen et ses instruments (EAC et RSP entre autres). Les réformes fiscales dans l'UE depuis le début du XXIème siècle, ne sont pas coordonnées entre les Etats Membres, en effet les Etats Membres ont adopté divers paquets fiscaux qui répondent à des intérêts et restrictions divers. Comme point de départ il faut dire que la pression fiscale (impôts /PIB) est plus haute dans l'UE 19 que dans l'UE 28 entre 1 et 2% selon Eurostat et que depuis 2009, elle s'est accrue dans la plupart de EM, et que dans les Etats UE 19 la tendance a été à diminuer légèrement tandis que dans l'UE28 elle a été plus basse en moyenne et la tendance est partagée entre hausses et baisses chez les Etats Membres. Les Gouvernements des Etats membres ont réagi par différents moyens pour résoudre leurs problèmes économiques. Il y a un rapport direct entre les changements d'impôts (changements de législation des impôts) et les recettes fiscales, mais aussi les variations des recettes peuvent être liées aux changements dans le PIB .ou bien dans l'activité économique (taux de chômage, ventes de biens et services...). Néanmoins, les lignes générales des réformes fiscales coïncident dans l'UE28 [European Union 2014, N° 48], les grandes lignes consistent à changer la structure fiscale, en diminuant le poids de la fiscalité directe, notamment celle qui frappe le travail (impôt sur le revenu), et les petits entrepreneurs (impôt des sociétés) car les impôts directs nuisent l'investissement, l'épargne et donc ne conviennent pas pour relancer la croissance tandis que les Impôts indirects n'affectent pas l'épargne mais la

consommation, ce qui bénéficierait la récupération économique. En plus, les impôts indirects sont harmonisés dans l'UE et certains servent aussi à l'achèvement des politiques européennes telle que la politique environnementale ou celle de la Santé, et dernièrement, mais non moins important, le recrutement des impôts indirects est plus rapide par rapport aux impôts directs et cause moins de refus aux paiements par les contribuables grâce à l'illusion fiscale qui accompagne le paiement des impôts par les assujettis « de facto » ou consommateurs, sur qui ces impôts sont répercutés en aval.

Dans la figure 2 nous pouvons voir les variations de taux normal TVA qui ont eu lieu dans l'UE27 (et dès 2013 UE28 avec la Croatie) par réformes fiscales nationales prises dans le cadre de la crise et du livre vert de la TVA, pour une TVA plus simple, plus robuste et plus efficace dans l'UE. Malgré la diminution de la consommation, le recrutement des Impôts indirects a augmenté en termes généraux, et cela est dû en principe à l'augmentation des Taux TVA dans la plupart des Etats.

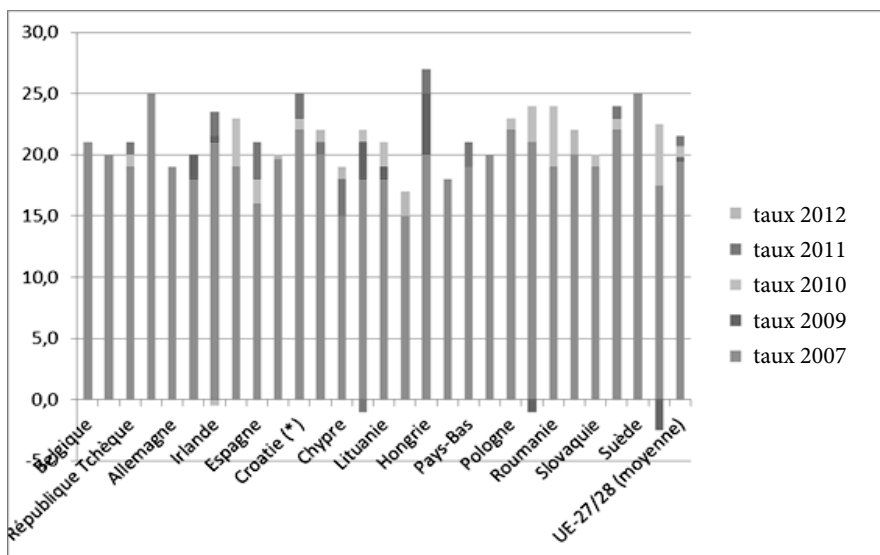


Figure 3. Les variations de taux normal TVA

Source: Elaboration propre avec des données de la Commission européenne.DG TAXUD

Tous les Etats membres ont pris des mesures en matière de TVA que l'on peut résumer en trois : (1) tout d'abord une augmentation des taux TVA, notamment, le taux normal, 22 sur 28 EM ont agi sur le taux normal (figures 2

et 3), qui a augmenté en 5 ans en moyenne de deux points, mais aussi il en va de même pour ce qui est des taux réduits (2) dans une deuxième étape à partir de 2012 avec la mise en place du Semestre Européen 2012 et les RSP il y a eu lieu d'élargir la base de la TVA moyennant le changement des catégories de produits soumis aux taux réduits vers le taux normal, tel qu'il est arrivé entre 2013–2014 dans 13 EM l'Espagne, inclus et (3) finalement, une fois constaté le « GAP » ou différence existante entre le recouvrement théorique potentiel et le réel dans la plupart des EM, pour lutter contre la fraude et l'évasion en matière de TVA, ainsi que pour sa simplification administrative.

Si on analyse les variations des taux TVA par Etat Membre depuis 2007 à nos jours (figures 2 et 3) nous pouvons constater que 22 sur 28 ont augmenté les taux TVA, le reste les ont maintenus au même niveau de 2007, et aucun Etat n'a baissé les taux TVA par rapport à 2007. Selon les résultats obtenus, nous pouvons constater que ces mesures ont contribué à harmoniser les Taux TVA dans l'UE 28 vers le haut, et qu'il n'y a aucun Etat Membre qui maintienne le niveau inférieur tel qu'il est prévu dans l'article 97 de la directive 2006/112/UE; il n'y a que trois Etats qui ont un taux TVA normal de moins de 20%, quand il y a à peine 5 ans la réalité était très différente, il y avait 15 sur 28 Etats dans ce cas-là, donc il s'agissait de la plupart des EM et le taux moyen aussi était inférieur à 20. On obtiendrait des résultats semblables de l'analyse de l'évolution des taux réduits, car on est arrivé à un niveau plus harmonisé que jamais en ce qui concerne des taux de TVA (tableau 2).

Tableau 2. Taux normal de la TVA dans les Etats Membres

Etats Membres	Taux normal de TVA dans les Etats Membres au premier janvier (%)				
	2007	2009	2011	2013	2015
Belgique	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Bulgarie	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
République Tchèque	19,0	19,0	20,0	21,0	21,0
Danemark	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Allemagne	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Estonie	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Irlande	21,0	21,5	21,0	23,0	23,0
Grèce	19,0	19,0	23,0	23,0	23,0
Espagne	16,0	16,0	18,0	21,0	21,0
France	19,6	19,6	19,6	19,6	20,0
Croatie (*)	22,0	22,0	23,0	25,0	25,0

suite tableau 2

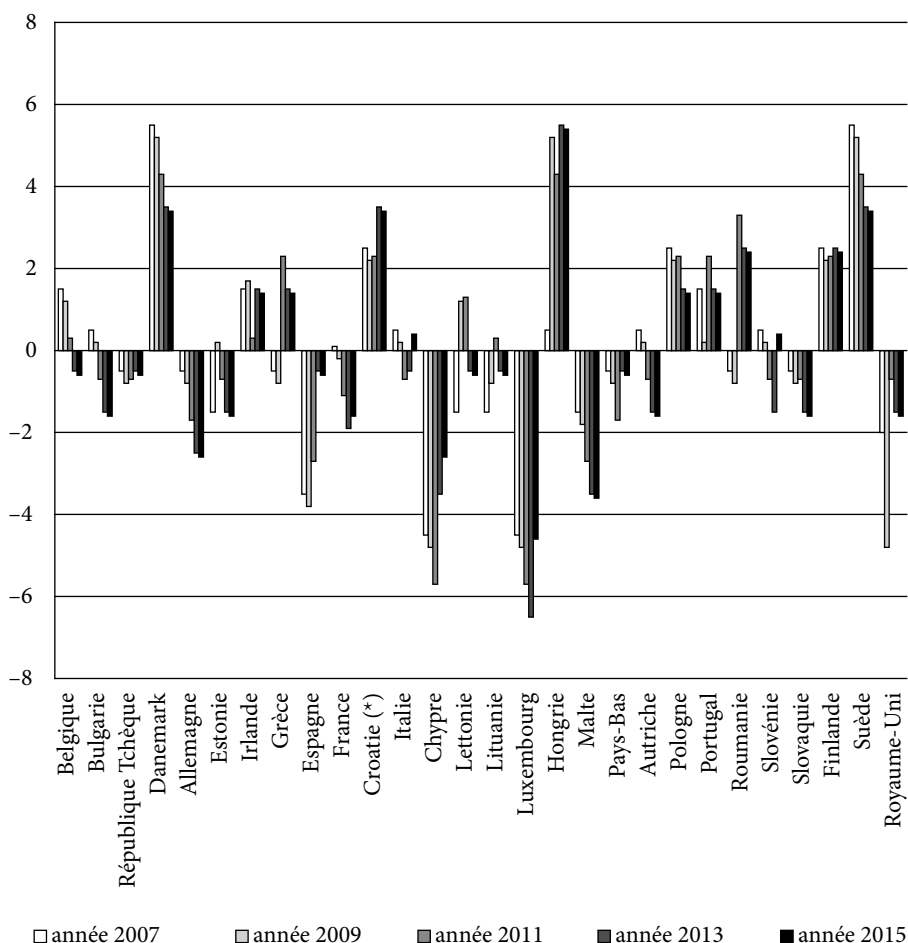
Etats Membres	Taux normal de TVA dans les Etats Membres au premier janvier (%)				
	2007	2009	2011	2013	2015
Italie	20,0	20,0	20,0	21,0	22,0
Chypre	15,0	15,0	15,0	18,0	19,0
Lettonie	18,0	21,0	22,0	21,0	21,0
Lituanie	18,0	19,0	21,0	21,0	21,0
Luxembourg	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0
Hongrie	20,0	25,0	25,0	27,0	27,0
Malte	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Pays-Bas	19,0	19,0	19,0	21,0	21,0
Autriche	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Pologne	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0
Portugal	21,0	20,0	23,0	23,0	23,0
Roumanie	19,0	19,0	24,0	24,0	24,0
Slovénie	20,0	20,0	20,0	20,0	22,0
Slovaquie	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0
Finlande	22,0	22,0	23,0	24,0	24,0
Suède	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Royaume-Uni	17,5	15,0	20,0	20,0	20,0
UE27/28 (moyenne)	19,5	19,8	20,7	21,5	21,6

*Etat Membre de la UE depuis le 1/7/ 2013.

Source: Services de la Commission Européenne.

En termes généraux on peut dire que la plupart des Etats membres ont augmenté le taux normal TVA et aussi les taux réduits, mais pour ce qui est de ces derniers il y a des mesures différentes qui basculent entre introduire de nouvelles exemptions (taux 0), changer les taux super réduits par des taux réduits et élargir l'assiette TVA soumise aux taux réduits, ce qui nous empêche de penser à court terme à élargir l'assiette au taux normal TVA

Dans le figure 4 on peut voir les variations TVA par rapport à la moyenne, mais il faut tenir compte que la moyenne varie aussi chaque fois qu'il y a une variation dans un Etats membre, ces variations s'encadrent dans la fourchette de +/-2%, et on serait donc prêts à essayer de nouveau la stratégie proposée par Lord Cockfield Commissaire Européen pour la Fiscalité au niveau des TAUX de TVA dans les années 87. Dans le graphique 4 on peut voir qu'il y a eu seulement 7 pays qui n'ont pas changé leur taux normal (B, BG, G, MT AT et SE, et seulement 4 baisses partielles (IE, LT, PT et RU) car le résultat final au bout des 5 ans est d'augmentation.



* Etat Membre de la UE depuis 1/7/2013

Figure 4. Différences entre taux normal de TVA dans les Etats Membres et la moyenne UE28 au premier janvier (%)

Pour avoir une idée plus précise des effets des réformes fiscales et des objectifs économiques à atteindre il faut aussi analyser la TVA *revenu ratio* –TRR – Il s’agit d’étudier le ratio entre le revenu TVA potentiel et celui qui est réel, c’est-à-dire le recrutement TVA théorique dans le cas où il n’y aurait pas d’exonérations de la TVA, ni taux réduits, ni évasion, c’est-à-dire où il n’y aurait qu’ un taux normal et la TVA serait de base généralisée et sans fraude. Les résultats de cet indicateur oscillent entre 37% en Grèce et 100% en

Luxembourg, le ratio est inférieur à 60% dans tous les Etats membres sauf la Bulgarie, Chypre, l'Estonie et le Luxembourg pour diverses raisons. Dans le cas le plus extrême, le Luxembourg, c'est à cause des dépenses en consommation qui proviennent des non résidents. Le résultat de cet indicateur (moyenne UE27 aux alentours de 50% TVA) indique que la base réelle est bien loin de la base théorique ce qui nous permet de conclure que les recommandations de la UE en matière de TVA sont appropriées car il s'agit d'élargir la base réelle TVA en réduisant les taux réduits et les exonérations, de façon à accroître le recrutement de la TVA et d'aider à une diminution du déficit et en même temps à obtenir un degré d'harmonisation TVA plus grand et une taxe de base plus générale que la TVA actuelle. Tenant compte que cet écart ou GAP entre le recrutement TVA théorique et le réel en moyenne UE28 avait augmenté de 5% entre 2007 et 2012, dans le cas espagnol l'écart était plus grand. Voici une raison de plus pour les réformes TVA concernant les taux réduits, les exemptions et l'élargissement de l'assiette TVA en Espagne qui ont eu lieu en septembre 2012 et au premier janvier 2015.

Les taux d'imposition implicites (TII) mesurent la charge fiscale moyenne réelle sur les différents types de revenus ou d'activités économiques, c'est-à-dire sur le travail, la consommation et le capital. Les TII expriment les recettes fiscales cumulées, en pourcentage de la base d'imposition potentielle pour chaque domaine. Pour ce qui est du TII sur la consommation, il s'agit du ratio entre les recettes des taxes sur la consommation et la dépense de consommation finale des ménages sur le territoire économique. Le taux moyen d'imposition implicite sur la consommation a progressé en termes généraux dans l'UE27, passant de 19,7% en 2010 à 20,1% en 2011. Les réformes fiscales des dernières années ont provoqué aussi une augmentation du TII (taux d'imposition implicites de consommation), cet indicateur a augmenté de 1,8 point dans les 5 dernières années ; cette augmentation est due surtout aux changements des taux TVA, car la TVA est la taxe la plus importante de l'imposition sur la consommation (entre 25,9 et 40% selon les EM) ; néanmoins le poids de la TVA dans le TII change entre 74% en Suède et 56% en Italie, le reste est attribué à la Taxe sur l'énergie et les accises. En 2011, le taux d'imposition implicite sur la consommation était le plus bas : en Espagne (14,0%), en Grèce (16,3%), en Lettonie (17,2%) ainsi qu'en Italie (17,4%), et le plus élevé au Danemark (31,4%), en Suède (27,3%), au Luxembourg (27,2%), en Hongrie (26,8%) et en Finlande (26,4%) (figure 5).

D'après les données ci-joint, l'Espagne constitue le meilleur cas d'étude car il y a eu un changement de 5 points dans le taux normal, une augmentation de 2 points dans le taux réduit et aussi un grand changement des biens et services

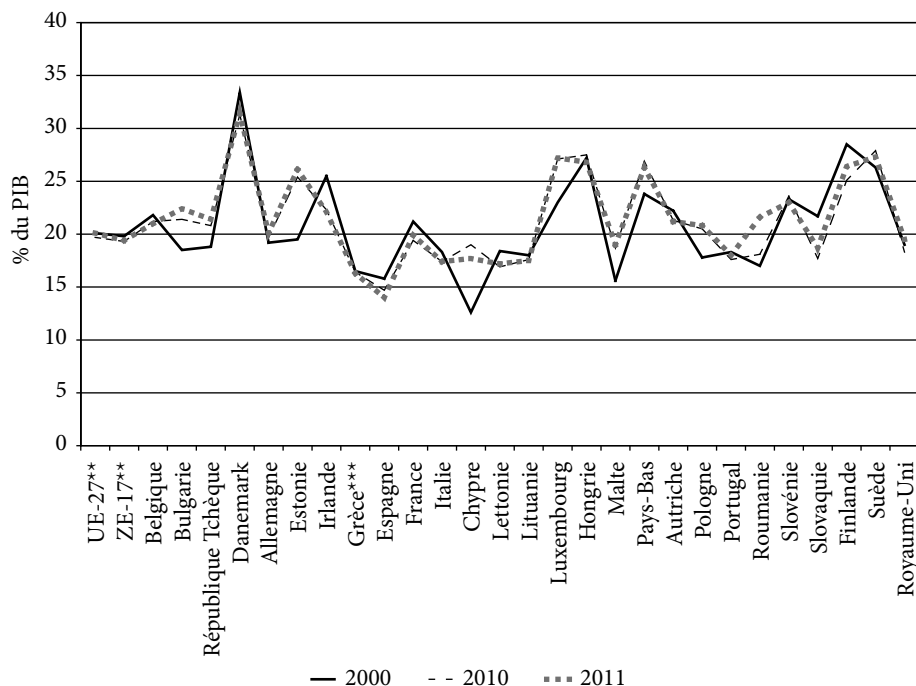


Figure 5. Taux d'imposition implicite sur la consommation

Source : Elaboration propre avec données des services de la Commission Européenne

initialement soumis au taux réduit ou super réduit à la catégorie juste supérieure de taux, ce qui peut être interprété comme un élargissement de la base imposable. En effet, une réforme fiscale en matière TVA qui cherche à augmenter le recrutement de la TVA espagnole peut être bien acceptée par les autres E.M de l'UE, et même bien expliquée par l'administration concernée aux contribuables si on tient compte de la pression fiscale espagnole par rapport à la moyenne européenne. Cet index a augmenté après les réformes prises en Espagne, mais il est encore bas par rapport à la moyenne. Il faut tenir compte que la pression fiscale n'est qu'un index du recrutement TVA en Espagne, par rapport au PIB, ce qui peut être interprété par un poids inférieur du Secteur public en Espagne, ou bien par un pauvre recouvrement des impôts et donc un décalage (GAP) entre dépenses et recettes, mais, en tout cas, cet index ne dit rien sur l'effort des citoyens espagnols en ce qui concerne le paiement des impôts, ce qui est mesuré par l'Index de Frank (Pression fiscale/PIB/hab). Les dernières réformes TVA ont contribué à augmenter les deux index, mais dans la situation économique actuelle, que l'index de Frank espagnol (pour mesurer la capacité fiscale)

augmente d'un point de plus de ce qui est arrivé avec la moyenne, il doit être dû à un PIB/hab. espagnol, déjà diminué par les effets de la crise.

2. Les réformes fiscales en matière de TVA en Espagne et les effets attendus.

En Espagne, il y a eu 3 réformes fiscales importantes du point de vue de la TVA depuis 2008. La première réforme par la loi 26/2009 des *Presupuestos Generales del Estado* pour 2010, est une réponse directe à la Décision du Conseil du 27 avril 2009 sur l'existence d'un déficit excessif en Espagne (2009/417/CE), selon laquelle conformément à l'article 104 du traité il a fallu adopter une décision à ce propos. La deuxième réforme date de 2012 par « Real Decreto-ley 20/2012 » du 13 juillet, dans ce cas cette réforme correspond au renforcement du Pacte de Stabilité et croissance et l'approbation d'un paquet de mesures normatives UE à ce propos « The six pack » à l'entrée en vigueur du Traité de stabilité coordination et Gouvernance –TSCG – qui comme accord interinstitutionnel a été signé et adopté par 25 états membres de l'UE28, parmi lesquels se trouve l'Espagne. Et la troisième par LOI 28/2014 du 27 novembre 2014², et qui, en principe, correspond plutôt à une adaptation de la LOI TVA espagnole en matière de Taux TVA à divers arrêts de la Cour de Justice Européenne (affaires C/360/11, C-189/11, C-459/1 et C-151/11) qu'à une réforme fiscale en vue de réagir contre la crise. Néanmoins on constate aussi qu'il y a eu des changements de catégories de produits de taux super réduit au taux réduit, par exemple dans des produits sanitaires et l'inclusion des fleurs et plantes à caractère ornemental au taux réduit.

2.1. Les mesures adoptées et effets attendus en termes de recouvrement

La première réforme fiscale adoptée par la loi 26/2009, en matière TVA consistait en une augmentation du taux normal de la TVA espagnole de 2 points, c'est-à-dire de 16 à 18% à partir du 1^{er} juillet 2010 et du taux réduit d'un point, c'est-à-dire de 7 à 8% à partir de la même date. Il s'agissait de la première augmentation du taux normal depuis 1995. Le taux réduit de 4% restait tel qu'il était sans modification. L'objectif de la réforme en matière de TVA était celui d'augmenter le recouvrement de la TVA assez vite, c'est pour cela que

² Par Décret Royal TVA 1/2014 de 24 janvier le taux de TVA des objets d'art est passé de 21 à 10%.

la réforme fiscale se concentre sur les impôts indirects et notamment la TVA, car son recouvrement est fractionné dans le temps par rapport aux impôts directs dont le recouvrement est annuel. L'argumentation des recettes TVA dues aux changements statutaires pour la caisse espagnole fut de 2899³ millions d'euros en 2010 et de 3251 en 2011 de façon que l'on puisse améliorer le déficit public espagnol. Malgré une augmentation des recettes TVA de 12 505 millions d'euros, c'est-à-dire un accomplissement de 132,9% et 100,7% par rapport aux prévisions faites dans les budgets 2010 et 2011, les prévisions étaient erronées par rapport aux études préalables au changement statutaire qui s'est produit au milieu de l'année 2010.

L'objectif de diminuer le Déficit excessif, sans accroître d'autres problèmes tels que la crise, était l'objectif principal de la réforme ; en théorie, la TVA ne nuit pas à la croissance car l'épargne est hors du champ d'application, en plus, comme la variation des prix était négative à cette époque les effets négatifs sur la stabilité de prix ne seraient pas graves. Néanmoins, Il y avait deux effets négatifs possibles que l'on a négligés dans la situation économique espagnole, c'est-à-dire son impact négatif sur la consommation et l'effet négatif du point de vue de la redistribution des revenus, car il s'agit d'un impôt régressif par nature⁴.

La deuxième réforme fiscale adoptée par Décret – loi 20/2012 du 13 juillet, en matière TVA consistait en une augmentation du taux normal de la TVA espagnole de 3 points, c'est-à-dire de 18 à 21% à partir du 1er septembre 2012 et du taux réduit de 2 points, c'est-à-dire de 8 à 10% à partir de la même date. Le taux réduit de 4% restait tel qu'il était sans modification. L'objectif de la réforme en matière de TVA était une fois de plus le même, c'est à dire celui d'augmenter le recouvrement de la TVA de façon que l'on puisse réduire le déficit public espagnol. Mais cette fois-ci la Réforme TVA a été plus importante car elle a consisté à changer de niveau de taxation une liste de 11 catégories de biens qui étaient taxés au taux réduit et dans l'avenir le seront au taux normal, ainsi que 19 catégories de prestation de services et certaines réalisations des travaux. Pour ce qui est du taux réduit il reste tel qu'il était sauf dans le cas du matériel scolaire qui passe de 4% à 21%. Les prévisions pour les recettes TVA, étaient erronées aussi car il y a eu une chute des rentrées TVA plus forte que prévue. Cette fois-ci les prévisions TVA dans le budget étaient de 2725 millions [Agencia Tributaria Española 2013] et le degré d'accomplissement de 95% ; à cette occasion le Gap négatif est dû surtout à la réduction de la base taxable d'euros et à la chute de la dépense en achats de maisons affectée par la TVA et l'IRPF, en tant que déductions. Cette fois-ci, le pourquoi, en principe, était le

³ Agencia Tributaria Española. Informe Anual Recaudación Tributaria 2013.

⁴ La PMaC est décroissante.

même que dans la réforme de 2010 mais renforcé par les nouvelles mesures européennes de coordination des politiques budgétaires dans la stratégie 2020, ainsi que l'objectif d'augmenter la base taxable des impôts, l'accomplissement d'autres politiques européennes et la lutte contre la fraude fiscale. Les effets négatifs ont été plus graves car cette fois-ci la base taxable a été aussi modifiée indirectement au moyen de changements de catégories de biens et services d'un niveau de la taxe à un autre plus élevé. L'impact va au-delà d'une simple augmentation des taux de 3 ou 2 points mais dans certains cas comme le matériel scolaire de 4 à 21, ou de 8 à 21 dans d'autres biens affectés par la dite réforme. Ce qui veut dire que la finalité n'est pas simplement d'augmenter le recouvrement mais d'élargir l'assiette TVA, en éliminant des exonérations et en réduisant la liste des catégories liées au taux réduit, c'est-à-dire la TVA devient plus générale, mais aussi peut causer des problèmes spéciaux à certains services. Dans certains cas il peut y avoir une logique avec les traitements TVA dans d'autres états membres qui taxent au taux normal, mais ceci dit on ne peut pas trouver réellement une ligne directrice commune pour tous les biens affectés, car, par exemple, il est très difficile de justifier la taxation à 21% aux services fournis par les entreprises de pompes funèbres et de crémation ainsi que la livraison de biens qui s'y rapportent quand la plupart des Etats membres soutient le taux réduit à ce propos, (en fait, le nombre de donations de cadavres pour la recherche en Espagne a augmenté fortement dans les dernières années. Un autre exemple nous le trouvons dans la coiffure qui figure dans la liste des services visés dans l'article 106 concernant les services à forte intensité de main d'œuvre que est passé de 7% taux réduit à 21% taux normal.

Quant à la troisième réforme fiscale, celle du 27 novembre 2014⁵, étant donné qu'il s'agit d'une adaptation de la LOI TVA espagnole en matière de Taux TVA à divers arrêts de la Cour de Justice Européenne (affaires C/360/11, C-189/11, C-459/1 et C-151/11), le but de réagir contre la crise est secondaire et on peut le remarquer dans les changements de deux catégories de produits de taux super réduit au taux réduit : dans des produits sanitaires et dans des fleurs et plantes à caractère ornemental. Les effets en termes de recettes seront aussi positifs pour la caisse de l'Etat, mais inférieurs en volume.

2.2. Les autres effets fiscaux

L'augmentation des recettes TVA cherche à assainir les finances publiques en période de crise économique tel qu'on l'a déjà expliqué (tableau 3), mais il y

⁵ Par Real Decreto-ley TVA 1/2014 de 24 janvier le taux de TVA des objets d'art est passé de 21 à 10%.

a d'autres effets qui se sont produits dans le domaine de la fiscalité. Il y a des effets sur la structure du système fiscal et aussi sur certains index pour évaluer le fonctionnement du secteur public. En ce qui concerne le recouvrement il y a eu des augmentations liées sans doute aux réformes, car entre 2009–2010, première réforme, il y a eu une augmentation de 46%, de 2011 à 2012 et de 2012 à 2013 la variation a été de 2,4 et 2,9% respectivement, en revanche, la variation de la base taxable pour la même période a été négative (–0,8, –5,8, –4,5 et –5%). L'augmentation des recettes avec une diminution plus grande de la base taxable peut s'expliquer par les changements statutaires, ainsi que par une augmentation des remboursements TVA. Comme résultat aux changements statutaires des taux TVA de 2010 et 2012, le taux effectif TVA a augmenté entre 2009 et 2013 de 11,1 à 15,4, c'est à dire de 39%. Tous ces changements sont des changements structurels du système fiscal dus aux réformes entamées. Les réformes fiscales des dernières années ont provoqué aussi une augmentation de TII (taux d'imposition implicites de consommation) il faut tenir compte que la TVA est la taxe la plus importante de l'imposition sur la consommation (entre 25,9 et 40% selon les EM). Les taux d'imposition implicites (TII) mesurent la charge fiscale moyenne réelle sur les différents types de revenus ou d'activités économiques, c'est-à-dire sur le travail, la consommation et le capital. Les TII expriment les recettes fiscales cumulées, en pourcentage de la base d'imposition potentielle pour chaque domaine. Pour ce qui est du TII sur la consommation, il s'agit du ratio entre les recettes des taxes sur la consommation et la dépense de consommation finale des ménages sur le territoire économique. Le taux moyen d'imposition implicite sur la consommation a progressé en termes généraux aussi dans l'UE28, passant de 19,7% en 2010 à 19,9 % en 2012, tel qu'on l'a déjà analysé préalablement. En 2011, le taux d'imposition implicite sur la consommation était le plus bas en Espagne (14,0%), avec la Grèce (16,3%). En 2012 cet indicateur en termes généraux est resté au même niveau qu'en 2011 ; il est arrivé pareil en Espagne avec une très légère augmentation. Les réformes fiscales des dernières années ont provoqué aussi une augmentation du TII (taux d'imposition implicite de consommation) et il a récupéré le niveau qu'il avait avant la crise en 2007.

Pour avoir une idée plus précise des effets des réformes fiscales sur les objectifs économiques à atteindre en Espagne, il faut aussi analyser la TVA revenu ratio. –TRR– Il s'agit d'étudier le ratio entre le revenu TVA réel et celui qui est potentiel, c'est-à-dire le recouvrement TVA théorique dans le cas où il n'y aurait pas d'exonérations de la TVA, ni taux réduits, ni évasion, où il n'y a qu'un taux normal et le recouvrement réel ; c'est le GAP (écart) entre la TVA théorique et réelle.

Tableau 3. Indicateurs TVA en Espagne

Indicateurs Espagne	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Déficit Public	-4,5	-11,2	-9,7	-9,4	-10,6	-6,6	-5,7
Dettes Publiques	40,2	53,9	61,5	69,3	84,2	91,8	97,6
Taux Normal TVA (%)	16	16	18	18	21	21	21
Taux Réduit TVA (%)	7	7	8	8	10	10	10
Taux Super Réduit (%)	4	4	4	4	4	4	4
Taux de Croissance	0,9	-3,8	-0,2	0,1	-1,6	-1,2	1,6
Taux effectif % (TVA/BTVA dépenses)	11,2	11,1	12,1	12,7	13,3	15,4	ND
Recouvrement TVA*>	48021	33.567	49.086	49.302	50.464	51.931	ND
Base Imposable TVA (non exempté)	453.778	437.427	433916	408555	390329	370786	ND
Base Imposable (Consommation)		841277	836582	821017	793342	776234	ND
TII sur la Consommation	13,9	12,5	14,8	14,1	14,0	ND	ND
TRR (Ratio des Revenus TVA)				40	41,6	ND	ND
Structure Consommation/PIB %	10,5	10,5	10,7	10,8	10,8	ND	ND
Taux de Chômage %	9,4	12,6	16,5	19,9	24,4	26,03	23,7
TVA (% PIB)	5,1	4,1	5,6	5,4	5,5	5,6	ND
TVA / Impôts Total	15,5	13,5	17,4	17,1	17,0	ND	ND

* Données de AET (territoire TVA).

Source : Elaboration propre avec des données d'Eurostat (taxation trends) et AEAT (Espagne).

Les résultats de cet indicateur oscillent pour 2012 entre 37% en Grèce et 100% au Luxembourg et dans 24 Etats membres. le ratio est inférieur à 60% pour diverses raisons. Dans le cas le plus extrême, le Luxembourg, c'est à cause des dépenses en consommation qui proviennent des non résidents. Le résultat de cet indicateur (moyenne UE28 aux alentours de 50% TVA) indique que la base réelle est bien loin de la base théorique, il y a un écart de 50%. On pourrait conclure que les recommandations de la UE en matière de TVA sont appropriées car il s'agit d'élargir la base réelle TVA en réduisant les taux réduits et les exonérations, de façon à accroître le recouvrement de la TVA. C'est ainsi que se produirait une diminution du déficit et en même temps un achèvement d'un degré d'harmonisation TVA plus grand et une taxe avec une assiette plus large que la TVA actuelle.

En ce qui concerne le TRR, le cas de l'Espagne préoccupe l'UE28 car il est en dessous de la moyenne, le revenu réel est d'un 41,6% inférieur au revenu

potentiel de la TVA pour la même période en étude. C'est pour cela que les réformes concernent aussi des aspects liés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale pour améliorer le degré d'efficacité des administrations et mesures de simplification des procédures face aux assujettis. Il y a une amélioration de la RRT en 2012 par rapport aux années précédentes et probablement il serait pareil dans les années 2013, 2014 et 2015.

2.3. Les effets économiques

Les réformes fiscales, malgré le principe économique de neutralité des impôts, ont des effets économiques. Dans le cas des réformes TVA, l'effet négatif sur la consommation est clair; les changements des taux TVA provoquent des effets sur les prix des consommateurs, et une diminution dans la consommation, qui avec la diminution de la consommation due à la crise expliquent la diminution de la base taxable (consommation TVA). Donc, il y a un double effet, sur les prix (impôts inclus) augmentation et sur la consommation diminution. Mais ce qui est plus grave est le fait que ces deux facteurs provoquent à leur tour une diminution du pouvoir d'achat des individus. Dans le cas en étude, c'était une diminution de 7,7% de la base taxable TVA et une augmentation du taux normal de 5 points entre 2009–2012. En ce qui concerne les effets sur les prix, Il y a un écart entre la variation de l'IPC et celle de l'IPC à impôts constants, i.e. en 2012 la variation du prix a été de 6 décimes supérieure par effet des réformes TVA, c'est-à-dire l'IPC-IC a été inférieur.

Nous pouvons aussi arriver à la même conclusion après avoir étudié le changement de l'IPC (index de prix à la consommation) en Espagne, il y a un décalage de 3,7 points entre les prix dans la péninsule, moyenne de 9,8% (péninsule) et les prix aux Iles Canaries 6,1%, sur IPC (base 2011) dans les deux cas. Il s'agit de voir les différences entre deux territoires avec différents impôts sur la consommation : l'Espagne avec la TVA et les Iles Canaries avec l'IGIC.

Pour la période 2009–2014, les Canaries sont le territoire avec le meilleur résultat des prix et aussi le seul territoire espagnol hors du champ de la TVA. Dans les Îles Canaries on n'applique pas la Directive 112/2006 sur la TVA, ce qui nous permet de comparer les effets de la non TVA en Espagne avec le reste du pays territoire TVA. Aux Canaries il y a des impôts indirects sur la consommation l'IGIC (impuesto general sobre el consumo) et l'AIEM (arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías). En ce qui concerne l'IGIC, impôt comparable à la TVA, il y a 4 taux différents, le taux 0, le taux réduit à présent de 3%, le taux normal de 7% et deux taux majorés (9,5 et 13%); en 2012 coïncidant avec la réforme TVA, le taux réduit augmenta d'un

point, le normal de 2 points et les majorés de 0,5%. La réforme aux Canaries a été plus douce que dans la péninsule, les taux ont moins augmenté, ce qui a un effet mineur sur les prix et la consommation et deuxièmement, il n'y a pas eu une deuxième réforme avec des flux des biens entre diverses catégories.

Aux Canaries la pression fiscale de l'impôt général sur la consommation a augmenté depuis 2010 (tableau 4), mais reste toujours la moitié qu'en Espagne, ce qui est positif pour le pouvoir d'achat aux Canaries. Les bénéfices fiscaux liés à l'IGIC sont très élevés, ce qui est positif pour l'objectif de la redistribution économique, en Espagne-péninsule les bénéfices fiscaux ont diminué en termes absolus et relatifs, mais en revanche, ils sont contraires à ce qui serait souhaitable pour lutter contre la dégressivité de la TVA, en tant qu'impôt sur la consommation.

Tableau 4. Indicateurs ESPAGNE – CANARIES

INDICATEURS ESPAGNE/ Canaries	2010	2011	2012	2013
TVA/PIB Esp (péninsule)%	5,31	5,33	5,55	5,74
IGIC/PIB can%	1,88	1,99	2,32	2,77
Bénéfices Fiscaux B°/recettes IGIC)	38,64	84,12	74,36	83,91
Bénéfices Fiscaux (B°/ recettes TVA)%	34,65	34,46	32,20	31,92

Source : Elaboration propre avec des données de l'AEAT (Espagne) et les Budgets pour l'Espagne (2010–2013).

Il y a un grand effet négatif dans les réformes TVA, c'est une aggravation dans la redistribution des revenus, soit par l'augmentation des taux soit par le changement des biens de catégories soumis au taux réduit, au taux normal. Les réformes TVA ont eu des effets spécialement négatifs pour certains secteurs sensibles, soit pour l'augmentation per se des taux, tel qu'est le cas de : secteur de l'automobile, du tourisme, du transport, du logement (acquisition), de la restauration, soit pour un effet mixte d'augmentation de taux et changement de catégorie, ce qui est arrivé avec : les services funéraires, la coiffure et la culture.

Dans la réforme de 2012 l'impact va au-delà d'une simple augmentation des taux de 3 ou 2 points car la finalité n'était pas simplement d'augmenter le recouvrement mais d'élargir l'assiette TVA, éliminant des exonérations et en réduisant la liste des catégories liées au taux réduit, c'est-à-dire la TVA est devenu plus générale, mais aussi a causé des problèmes spéciaux à certains services Dans certains cas il peut y avoir une logique avec les traitements TVA dans d'autres états membres qui taxent au taux normal, mais ceci dit on ne peut pas trouver réellement une ligne directrice commune pour tous les biens

affectés, car par exemple il est très difficile de justifier la taxation à 21% aux services fournis par les entreprises de pompes funèbres et de crémation ainsi que la livraison de biens qui s'y rapportent (expliqué en 2.1) quand la plupart des Etats membres soutient le taux réduit à ce propos.

Une étude détaillée avec un modèle économétrique d'appui pour nos résultats par secteurs se est en train de se faire comme suite à cette vision générale des « pour et contre » des réformes TVA espagnoles.

3. Analyse préliminaire des résultats sur la redistribution économique et l'équité fiscale.

Il y a plusieurs études assez récentes sur les effets de la crise sur l'équité [Ayala, 2013; Permanyer et Treviño 2013] et il y a une coïncidence pour affirmer qu'il y a eu un effet négatif sur l'équité et la distribution des revenus, mais ce que nous allons étudier va au delà de cette affirmation, il s'agit d'étudier en détail comment les mesures fiscales en matière de TVA prises en Espagne, celles concernant les taux, mais surtout celles concernant des changements sur la structure actuelle de la TVA et ses catégories, ont provoqué une aggravation dans l'objectif de la redistribution économique et qui sont les plus grands lésés (secteurs d'activités et groupes sociaux).

Comme point de départ voici l'évolution du coefficient de GINI pour les revenus (recettes) et la dépense en consommation pour l'Espagne de 2006–2013. Dans le graphique 6 nous avons 2 index, le premier (avec des résultats plus élevés) concernant les revenus avec des données de l'OCDE et le deuxième pour la dépense en consommation basé sur les enquêtes des budgets familiaux. Premièrement, on remarque qu'il y a une plus grande disparité dans les revenus que dans les dépenses de consommation, donc l'IG des revenus est plus grand pour la même période. En plus, et comme effet de la crise et des mesures adoptées, le GAP ou écart entre les deux indices s'est accru, la distribution de la dépense en consommation est plus équitable, peut-être à cause d'une diminution généralisée des dépenses de consommation tandis que pour les revenus, il y a eu une diminution car certaines familles ont été affectées par le chômage, ce qui contribue à augmenter les différences.

Dans les années 2010 et 2013 il y a eu une petite aggravation de la redistribution de la dépense et aussi du revenu, pourrions-nous conclure que c'est dû à l'effet de la réforme TVA sur la dépense en consommation et sur le pouvoir d'achat des familles?

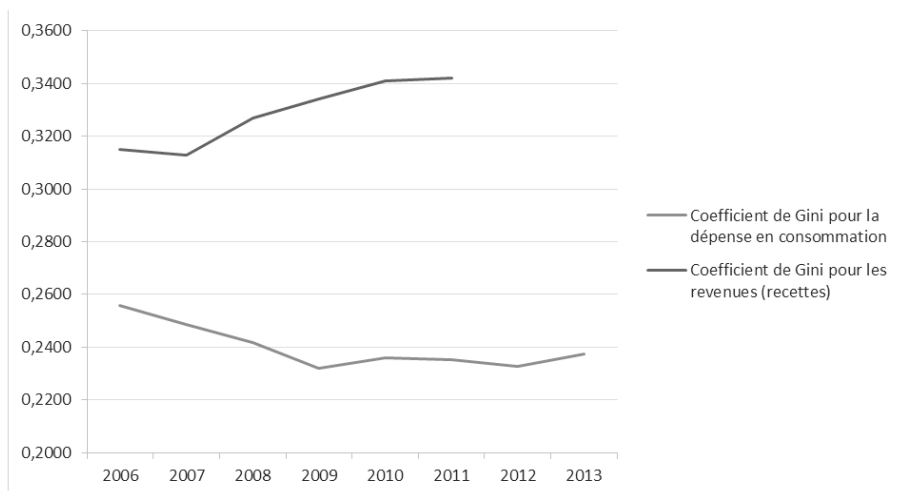


Figure 6. L'évolution du coefficient de Gini pour l'Espagne de 2006–2013

Source: Elaboration propre avec des données d'Eurostat, OCDE et INE

Par rapport aux autres partenaires européens, UE28, L'Espagne est l'un des rares EM, dont la disparité a augmenté de façon claire. Dans les groupe les plus « équitables », il y a le Danemark, (sans réforme TVA) et la Slovénie ou l'Allemagne (avec Réforme TVA), Tous les trois avec un comportement assez constant. En revanche, le Royaume Uni et le Portugal avaient une redistribution des revenus moins bonne, mais où il s'est produit une amélioration dans ces dernières années.

C'est pour cela que nous sommes en train de compléter cette étude préliminaire sur les effets économiques des réformes TVA en Espagne avec une autre plus détaillée pour analyser le rapport entre les réformes TVA et les effets redistributifs en général et par catégories de produits et services en particulier.

Conclusions

Cet article analyse les dernières réformes fiscales en matière de TVA en Europe UE28 et notamment en Espagne depuis 2008–2015:

1. En termes généraux, on peut dire que le pourquoi de n'importe quelle réforme fiscale a un caractère instrumental et il est basé sur le schéma Objectifs-restrictions-moyens; de façon que chaque fois que l'on aperçoit

des changements importants des éléments du schéma (un ou plusieurs à la fois), les sociétés auront besoin de réaliser une réforme fiscale.

2. Dans le cas en étude nous pouvons affirmer que la variation des restrictions a été la cause des réformes fiscales dans l'UE28 et en Espagne. Il s'agit de causes conjoncturelles.
3. Les lignes générales des réformes fiscales coïncident dans l'UE28 [European Union 2014], elles consistent à changer la structure fiscale, en diminuant le poids de la fiscalité directe et en agissant sur la TVA
4. Tous les Etats membres ont pris des mesures en matière de TVA que l'on peut résumer en: (1) une augmentation des taux TVA, notamment, le taux normal; (2) un élargissement de la base de la TVA moyennant le changement des catégories de produits soumis aux taux réduits vers le taux normal et (3) finalement, des mesures pour lutter contre la fraude et l'évasion en matière de TVA, ainsi que pour sa simplification administrative.
5. D'après les données de l'étude, l'Espagne constitue le meilleur cas d'étude car il y a eu un changement de 5 points dans le taux normal, un grand changement des biens et services initialement soumis au taux réduit ou super réduit à la catégorie juste supérieure de taux, ce qui peut être interprété comme un élargissement de la base imposable. et finalement des mesures anti-fraude.
6. Les trois réformes (2009, 2012 et 2014) ont eu des effets en termes de recettes positifs pour la caisse de l'Etat, mais inférieurs en volume à ceux attendus initialement.
7. Il y a eu des effets aussi en termes de TII, l'un de plus bas dans l'UE 28, ainsi que sur le TRR aussi en dessous de la moyenne, mais où il y a eu une amélioration en 2012.
8. Les réformes fiscales, malgré le principe économique de neutralité des impôts, ont des effets économiques. Dans le cas des réformes TVA en Espagne, l'effet négatif sur la consommation est clair; les changements des taux TVA provoquent des effets sur les prix des consommateurs, et une diminution dans la consommation mais ce qui est plus grave est le fait que ces deux facteurs provoquent à leur tour une diminution du pouvoir d'achat des individus et finalement des effets négatifs sur la distribution économique et l'équité fiscale une aggravation de la redistribution de la dépense et du revenu à travers leurs respectifs index.
9. A ce stade il convient de compléter cette étude préliminaire sur les effets économiques des réformes TVA en Espagne avec une autre plus détaillée pour analyser le rapport entre les réformes TVA et les effets redistributifs

en général et par catégories de produits et services en particulier ; ce que nous ferons comme ligne de recherche dans les prochains mois.

Bibliographie

- Agencia Tributaria, 2009, Resultados Económicos IVA, Informes económicos IVA ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008 , 2009: 2010, 2011, 2012, 2013 et 2014 http://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/.
- Agencia Tributaria Española. Informe Anual Recaudación Tributaria 2013.
- Ayala Cañon, L., 2013, *Crisis económica y distribución de la renta: Una perspectiva comparada*, Papeles de Economía Española 2013.
- Comision Europeenne, Communication de la Comisión au Conseil et au Parlement Européen: «Strategie visant à ameliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marche interieur.» COM 2000 348 final, de 7 de junio de 2000.
- Comision Europeenne, Livre vert sur l'avenir de la TVA. COM 82010) 695 final
- Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo: « Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de IVA », COM (2010) 614 final, de 20 de octubre de 2003.
- Conesa, J.C., Otros, Y, 2010, *La Subida del Impuesto Sobre el Valor Añadido en España: Demasiado Cara y Demasiado Pronto*, FEDEA.
- Copenhagen Economics + KPMG AG, 2011, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest.
- European Commission / Eurostat, 2014, Taxation Trends in the European Union.
- European Union, 2014, Report in public finance in EMU.
- European Union, 2014, Tax Reforms in EU Member States, Report, Taxion Papers, no. 48.
- European Union, 2015, Tax Shifts, Working paper 59 , Taxion Papers.
- Fiscalis Seminar 2001, Working Papers, Athens, 22–23 october.
- Fiscalis Seminar 2009, Working Papers, Firenze, 30 november – 2 december.
- García Villarejo, A., 1982, Moneda y credito.
- LEY 3/2006, de 29 de marzo (B.O.E. del 30), de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea.
- LEY 37/1992, de 28 de diciembre (B.O.E del 29), del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Mundell, R., 1962, *The Appropriate Use of Monetary abd fiscal Policy Under Fixed Exchange Rates*, IMF Staff Papers, vol. IX, marzo, DOI: 10.2307/3866082.

- Permanyer, I., TREVIÑO, R., 2013, *El impacto de la crisis sobre los niveles de renta y los mercados de trabajo según género y tipología familiar*, Papeles de economía, no. 135.
- Taxation Trends in the European Union, 2011, Eurostat.
- Taxation Trends in the European Union, 2013, Eurostat.
- Taxation Trends in the European Union, 2014, Eurostat.
- Tax Reforms in eu Member States: Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability, 2012, Taxation Papers, no. 34.
- Vega Moco-roa, I., 1991, *La armonización del IVA y el logro del mercado interior*, Lex Nova.