



**Université de Strasbourg
Ecole nationale d'administration**

**Master spécialité Administration et finances publiques
Parcours Administration Publique Spécialisée**

Les enjeux des taux réduits de la TVA

**- Les analyses des aspects problématiques en France
et les leçons à tirer pour le Japon -**

Sous la direction de
Monsieur Paul PARENT
Conseiller de la Chambre régionale des comptes de
Champagne-Ardenne, Lorraine

soutenu par
Azusa SATO
CIP Promotion Olympe de Gouges (2014-2015)

Remerciements

Je tiens avant tout à remercier M. Parent, qui m'a dirigée m'a guidée dans mon travail, ainsi que M. Larat, Directeur adjoint en charge des masters de l'ENA, pour ses précieux conseils.

Ma gratitude s'adresse à M. Tauzin, de la Direction de la législation fiscale, pour ses conseils, sa gentillesse et la qualité de nos échanges qui m'ont permis de mieux cerner mon sujet d'étude.

Je remercie également Maryline Genieys, ma collègue à l'ENA, qui m'a aidée à relire et à corriger ce mémoire.

Je souhaiterais aussi adresser mes remerciements aux collègues au Ministère des finances du Japon, pour leurs conseils et les renseignements qui m'ont aidée à aborder les questions de la TVA japonaise.

<i>Introduction</i>	4
<i>Première partie : Le bilan de la TVA et des taux réduits en France</i>	6
<i>I. L'état des lieux de la TVA en France</i>	6
A. La législation française	6
1. La directive TVA de l'Union européenne	6
2. La législation française en matière de TVA	6
B. Les données et les statistiques descriptives	6
1. La première recette fiscale de l'État	6
2. La situation dans les pays européens	7
<i>II. Les taux de la TVA française</i>	9
A. Une succincte description des taux multiples	9
1. L'évolution des taux	9
2. Les champs de chaque taux	10
B. Les étendues des taux réduits	12
1. Les poids des dépenses fiscales	12
2. Les deux grands objectifs des taux réduits : la redistribution et la stimulation économique	12
<i>Deuxième partie : Pertinence et efficacité du taux réduit</i>	13
<i>I. La redistribution</i>	13
A. Les redistributions verticale et horizontale	13
1. L'équité verticale	13
2. L'équité horizontale	13
B. La régressivité de la TVA française	13
1. La régressivité claire par rapport au revenu	14
2. La TVA n'est pas régressive par rapport à la consommation	14
3. Les deux régressivités différentes à cause de l'approche inter-temporelle	14
C. L'impact faible de taux réduits sur la redistribution	15
1. Les résultats des analyses précédentes	15
2. Les difficultés d'un ciblage accru des biens et services	16
3. Le taux réduit n'est pas un outil de redistribution satisfaisant	16
<i>II. L'incitation d'un secteur</i>	17
A. Le mécanisme de taux réduit pour soutenir un secteur	17
1. La baisse de prix à la consommation limitée dans un marché réel	17
2. L'effet sur la demande dépendant de l'élasticité des consommateurs	18
3. La pertinence d'un taux réduit sur un secteur spécifique	18
B. La baisse du taux sur la restauration	19
1. Le conception politique : une revendication ancienne	19
2. Le Contrat d'avenir et la baisse de taux	20
3. Les résultats de la baisse du taux et des engagements	21
4. Le taux réduit n'est pas un bon outil pour soutenir un secteur	22
<i>III. Les coûts du taux réduit</i>	23
A. La diminution des recettes fiscales importante	23
1. L'estimation insuffisante du Gouvernement	23
2. « VAT Revenue Ratio » de l'OCDE	24
3. La possibilité de la fraude fiscale	24
B. Les coûts de gestion	25
1. Les coûts administratifs élevés	25
2. Les coûts de conformité élevés	25

<i>Troisième partie : TVA japonaise et leçons à tirer pour le Japon</i>	27
I. Le bilan de la TVA et le contexte au Japon	27
A. Le TVA à taux unique, simple, la ressource de la sécurité sociale	27
1. Le taux et l'assiette de la TVA japonaise	27
2. Les recettes fiscales importantes	27
3. La ressource financière de la sécurité sociale	28
B. Le relèvement du taux de la TVA	28
1. La situation alarmante des finances publiques	28
2. La Réforme intégrale de la sécurité sociale et la fiscalité	29
3. Le report du deuxième relèvement de taux de 18 mois	29
II. Le débat sur l'introduction du taux réduit au Japon	29
A. La nécessité des mesures pour faire face à la régressivité	29
1. La mise en place engagée d'un taux réduit « lors du taux normal à 10% »	29
2. La régressivité de la TVA au Japon	30
3. Un faible effet redistributif estimé du taux réduit	31
B. Les acteurs principaux et leurs positions	33
1. La Commission gouvernementale de la fiscalité	33
2. Le Conseil des partis gouvernementaux de la fiscalité et les partis politiques au pouvoir	33
3. Les organisations de patronat	34
C. Les arguments « pour »	34
1. L'acceptabilité du relèvement du taux	34
2. Les résultats des sondages d'opinion	35
D. Les arguments « contre »	35
1. L'effet redistributif insuffisant	35
2. La Difficulté de distinction et les coûts administratifs	36
3. Le taux réduit devient l'intérêt politique	37
4. La perte de recettes	37
Conclusion	38
Bibliographie	39

Introduction

Le principal objectif d'une taxe est d'apporter du rendement financier à l'État. Les gouvernements cherchent la taxation optimale pour financer leurs activités du point de vue de la rentabilité, de l'efficacité, de la neutralité économique, de l'égalité, du coût de la mise en place, etc. À ces égards, inventée en France il y a plus de 60 ans, la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) a de nombreux avantages pratiques par rapport aux autres impôts :

- Elle frappe de façon indifférenciée toutes les consommations. C'est un impôt qualifié de « neutre » car il ne modifie pas le choix des consommateurs et des producteurs.
- L'exercice du droit à déduction par le preneur crée des intérêts convergents à ceux du vendeur, incitant à une déclaration correcte de la taxe.
- Elle est une ressource peu affectée par la conjoncture économique. Ses recettes sont relativement stables même en période de crise économique. En 2015, son montant net s'est élevé à 142,6 millions d'euros, soit 51.1% des recettes fiscales nettes de l'État.
- Grâce un petit nombre de taux unifiés, elle permet d'éviter le coût administratif qu'entraînerait la définition de taux différenciés applicables à chaque bien et service.
- Elle permet également de minimiser l'action d'optimisation fiscale des acteurs économiques.

Toutefois, le régime actuel de la TVA française est loin du régime originel. Elle a perdu une partie de ses avantages à travers de nombreuses mesures exceptionnelles. Désormais, la TVA française se caractérise par sa complexité et une rentabilité diminuée, dont une bonne partie concerne les taux réduits. Aujourd'hui, quatre taux principaux sont en vigueur (taux normal à 20 % ; taux réduits à 5,5% et, depuis le 1^{er} janvier 2014, à 10% ; taux « super-réduit » à 2,1%), ainsi que six autres taux en Corse et dans les Départements d'Outre-Mer (DOM). Le taux réduit est source de débats dans la mesure où il concerne plusieurs politiques publiques : la redistribution, le soutien d'un secteur, l'écologie, l'aide à l'investissement, la protection d'une industrie nationale, etc.

Néanmoins, il est souhaitable de réformer et réviser le système fiscal pour qu'il soit plus rentable et économiquement neutre, étant donné que les États font face à un défi majeur, notamment après la crise économique : concilier consolidation des finances publiques et croissance économique dans le contexte d'une concurrence internationale de plus en plus forte. Dans cette situation, examiner les fonctionnements et la pertinence des taux réduits de la TVA, selon leur objectif, s'avère utile afin d'améliorer la performance de la fiscalité française, ce qui constitue notre premier intérêt.

Au Japon, introduite en 1989, la TVA est une des taxes les plus importantes en matière des recettes fiscales. De plus, son faible taux (unique) permet à cette taxe d'être considérée comme une « clef » pour la consolidation fiscale. On ne pourra pas compter sur une augmentation des autres recettes, comme l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés étant donné la population active décroissante et la concurrence avec des pays émergents. Néanmoins, à mesure que le relèvement du taux de la TVA est réalisable, l'introduction du taux réduit devient un sujet de discussion. Les japonais se trouvent donc à un grand tournant - le taux unique ou le taux multiple.

Ce n'est pas simplement une question fiscale et technique, mais également un sujet concernant la démocratie. La discussion sur cette question continue depuis plus d'une dizaine d'années à travers des arguments autour de l'efficacité économique, de la justice sociale, des expériences européennes, etc. Le relèvement du taux de 8% à 10% étant prévu, il est temps que le Japon prenne une décision irréversible : soit accorder de l'intérêt à « l'opinion publique » et refaire la même erreur que d'autres pays, soit maintenir l'efficacité et la rentabilité de la TVA pour assurer le redressement financier dans l'avenir.

Dans le cadre de ce mémoire, nous aborderons les principales problématiques de taux réduit de la TVA, notamment en France, en tirant les leçons pour le Japon afin d'aider à réfléchir sur la vision d'avenir de la TVA.

Ce mémoire se compose de trois parties :

- la première consiste en l'explication du bilan de la TVA et du taux réduit en France
- la deuxième analyse la pertinence et l'efficacité du taux réduit de la TVA française
- la troisième décrit le contexte du débat sur le taux réduit de la TVA au Japon et présente les arguments principaux.

Première partie : Le bilan de la TVA et des taux réduit en France

I. L'état des lieux de la TVA en France

A. La législation française

1. La directive TVA de l'Union européenne

Dans le cadre de l'Union européenne, le système de la TVA des États membres est prescrit par la directive TVA¹. Tous les États membres sont tenus de mettre en conformité leur législation intérieure relative à la TVA avec le mécanisme européen. Le taux normal doit être supérieur ou égal à 15%. Les États membres sont autorisés à appliquer un maximum de deux taux réduits supérieurs ou égaux à 5%. De surcroît, ils peuvent continuer à appliquer un taux inférieur à 5% si ce taux existait avant 1991. Les catégories de biens et services auxquels il est possible d'appliquer des taux réduits sont mentionnés dans la directive.

2. La législation française en matière de TVA

En France, la législation de la TVA est inscrite dans le code général des impôts (CGI) et les commentaires de la doctrine de la législation fiscale dont publiés au Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP). Les articles 256-0 à 298 septdecies du CGI déterminent l'ensemble des règles en matière de TVA en se conformant à la directive de l'UE : champ d'application et exonération, assiette de la taxe, taux, règles de déduction, facturation, territorialité, et régimes particuliers.

B. Les données et les statistiques descriptives

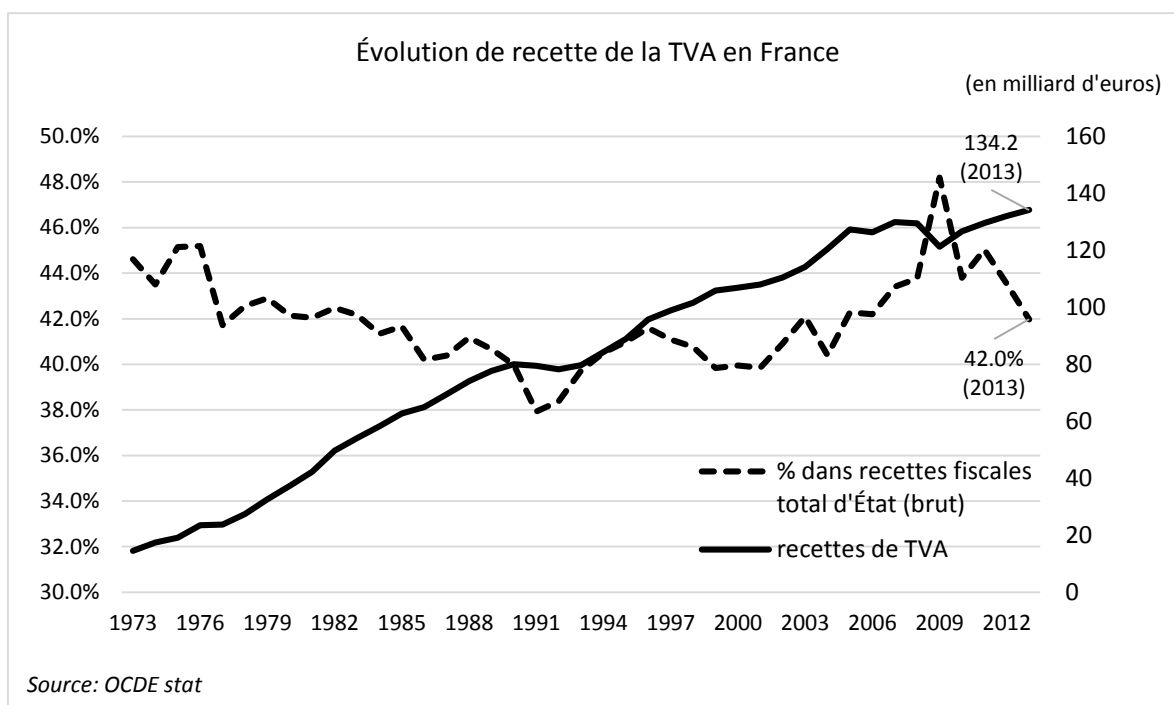
1. La première recette fiscale de l'État

La TVA est la première recette fiscale en France depuis plusieurs dizaines d'années (Graphique 1). De fait, son montant brut s'est élevé à 193,2 millions d'euros, et déduction faite des remboursements et dégrèvements, à un montant net de 142,6 millions d'euros, représentant 51.1% des recettes fiscales nettes d'État en 2015².

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006

² Annexe au projet de loi de finances pour 2015 « Évaluation des voies et moyens Tome I Recettes »

Graphique 1 : Évolution de recettes de TVA en France



2. La situation dans les pays européens

En Europe, l'application de taux réduit et de taux zéro a été acceptée dans « la sixième directive »³, eu égard aux intérêts économiques des États membres. Cependant, avec la situation financière de plus en plus préoccupante de certains pays, la volonté de simplifier le système fiscal est devenue un enjeu politique. La nécessité d'élargir le champ de taux normal est partagée par les pays européens comme question urgente, ainsi que les aspects négatifs de taux réduit. Les contextes derrière ce changement sont l'accélération de la mondialisation, l'intensification de la concurrence, l'évolution rapide des modèles économiques, et la crise économique et financière, qui constituent de nouveaux défis pour l'efficacité et l'efficience du système fiscale européen⁴.

Dans les années 2000, en général, les grands pays membres ont évité l'augmentation du taux de TVA. Toutefois, lors du commencement de la crise économique, de nombreux États membres ont relevé leur taux de TVA (Tableau 1). Ces pays avaient besoin de hausser les recettes fiscales stables en raison de la détérioration des finances publiques conséquence des mesures de stimulation économique à grande échelle. C'est pourquoi la pertinence de taux réduit devient un sujet de discussion de plus en plus important, étant donné que les taux normaux de TVA dans beaucoup d'États membres sont déjà élevés.

³ Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977

⁴ Commission européenne (2011)

Tableau 1: Les modifications de taux normal de TVA des pays européens (extrait)

Année	Pays	Taux	
		Avant	Après
2007	Allemagne	16	19
2008	Portugal	21	20
	Royaume-Uni	17.5	15
2009	Hongrie	20	25
2010	Tchèque	19	20
	Grèce	19	21
		21	23
	Espagne	18	21
	Portugal	20	21
	Roumanie	19	24
	Finlande	22	23
Royaume-Uni	15	17.5	
2011	Italie	20	21
	Pologne	22	23
	Portugal	21	23
	Royaume-Uni	17.5	20
2012	Irlande	21	23
	Hongrie	25	27
	Pays-Bas	19	21
2013	Tchèque	20	21
	Italie	21	22
	Finlande	23	24
2014	France	19.6	20
2015	Luxembourg	15	17

Source: Commission européenne (2015)

Comme précédemment vu, les États membres de l'Union européenne peuvent appliquer au maximum deux taux réduits et un taux super-réduit ainsi que le taux zéro sous certaines conditions (Tableau 2).

Tableau 2 : Taux zéro, taux super-réduit et taux réduit de TVA dans 7 pays européens (en janvier 2015)

Pays	Taux zéro	Taux super-réduit	Taux réduit		Taux normal
Allemagne	-	-	7	Certains transports, Spectacle, Hôtellerie	19
Espagne	-	4	10	Alimentaires, Médicaments, Livres, Journaux Transports, Hôtellerie, Restauration	21
France	-	2.1	5.5	Médicaments, Journaux Livres électroniques, Spectacle	20
			10	Transports, Hôtellerie, Restauration	
Italie	Livraisons de certains terrains	4	10	Alimentaires, Livres, Journaux, Livres électroniques Transports, Gaz naturel, Électricité, Spectacle, Hôtellerie, Restauration	22
Pays-Bas	-	-	6	Alimentaires, Transports, Spectacle, Hôtellerie, Restauration	21
Royaume-Uni	Alimentaires, Médicaments, Livres, Journaux, Transports, Vêtements et chaussures pour les enfants	-	5	Gaz naturel, Électricité	20
Suède	Médicaments, Journaux	-	6	Transports, Spectacle	25
			12	Hôtellerie, Restauration	

Source: Commission européenne

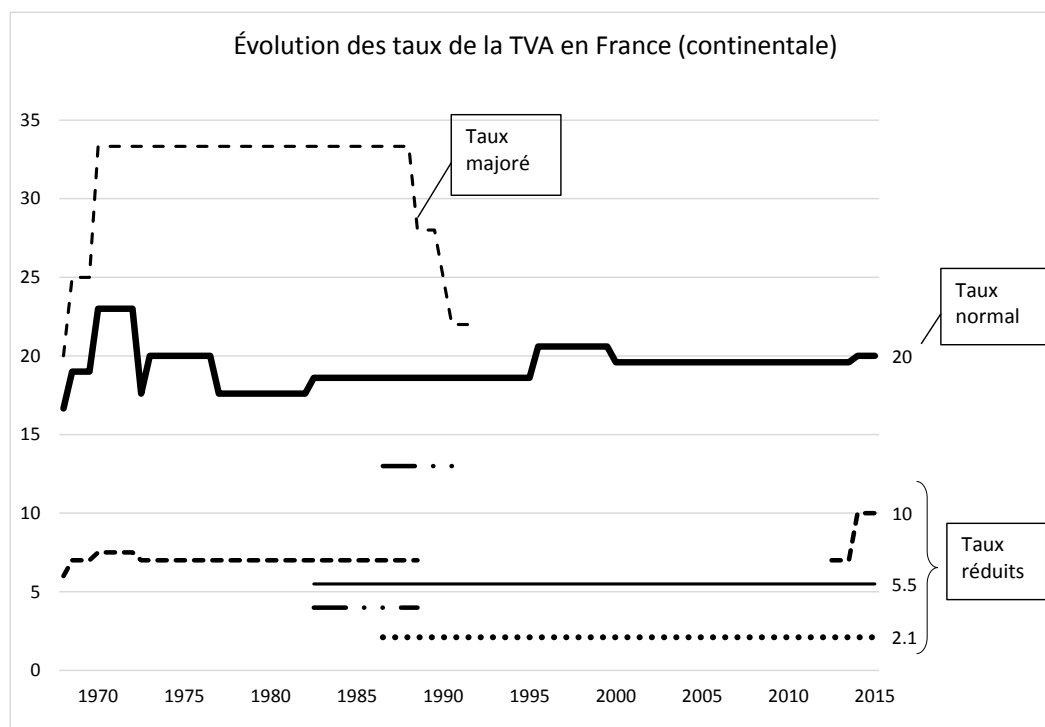
II. Les taux de la TVA française

A. Une succincte description des taux multiples

1. L'évolution des taux

Depuis la création de la TVA en 1954, la France a toujours fait un large usage de la possibilité de varier les taux (Graphique 2). Sept taux différents ont existé dans les années 1980. Aujourd'hui, il y existe quatre principaux taux en vigueur (taux normal à 20 % ; taux réduits à 5,5% et, depuis le 1^{er} janvier 2014, à 10% ; taux « super-réduit » à 2,1%), ainsi que six autres taux en Corse et dans les Départements d'Outre-Mer (DOM).

Graphique 2 : Évolution des taux de la TVA en France (continentale)



Source : Commission européenne (2015)

2. Les champs de chaque taux

L'application des taux réduits du système actuel de la TVA français vise des catégories de biens et services larges et variés (Tableau 3).

Le taux réduit de 10%⁶ est notamment applicable à la restauration, aux produits agricoles non transformés, aux transports de voyageurs, aux travaux d'amélioration du logement, aux droits d'entrée dans les musées, zoo, etc. Le taux réduit de 5,5%⁷ concerne les produits alimentaires, équipements et services pour handicapés, abonnements gaz et électricité, livres sur tout support, logements sociaux et travaux d'amélioration de la qualité énergétique des logements, etc. Le taux de 2,1%⁸ est réservé aux biens et services limités : médicaments remboursables par la sécurité sociale, à la redevance télévision, etc.

⁶ Art. 278 bis et suivants du CGI

⁷ Art. 278-0 bis du CGI

⁸ Art. 281 quater et suivants du CGI

Tableau 3 : Application des différents taux de TVA française

Produits ou services concernés	Taux applicable (Continental)
restauration et vente de produits alimentaires préparés	10 % ou 5,5 %
boissons sans alcool et eau (à consommation différée)	5,5 %
boissons sans alcool et eau (à consommation immédiate)	10 %
hébergement en hôtel (et aux 3/4 du prix de pension ou demi-pension), en location meublée, en camping classé	10 %
transport de voyageurs	10 %
travaux de rénovation d'un logement	5,5 % ou 10 %
produits agricoles ou piscicoles non transformés, non destinés à l'alimentation humaine	10 %
ventes d'œuvres d'art originales effectuées par leur auteur ou ses ayants droit	5,5 %
droits d'entrée dans les zoos, musées, monuments, expositions, foires, salons, fêtes foraines et sites culturels	10 %
produits alimentaires	5,5 %
chocolat brut, chocolat de ménage au lait (chocolat en poudre), bonbons de chocolat, fèves de cacao et beurre de cacao	5,5 %
équipements et prestations pour personnes dépendantes (handicapées ou âgées)	5,5 %
abonnements aux livraisons de gaz et d'électricité	5,5 %
cantines scolaires	5,5 %
livres	5,5 %
billetterie des spectacles vivants et places de cinéma	5,5 % ou 2,1 %
billetterie des rencontres sportives (matches, compétitions, courses automobiles)	5,5 %
médicaments remboursables par la sécurité sociale	2,1 %
préservatifs masculins et féminins	5,5 %
médicaments non remboursables	10 %
animaux vivants de boucherie et de charcuterie vendus à des non-assujettis	2,1 %
contribution à l'audiovisuel public	2,1 %
travaux de composition et d'impression des périodiques et cessions d'informations par les agences de presse	10 %

Source : Service-Public.fr

B. Les étendues des taux réduits

1. Les poids des dépenses fiscales

La TVA française se caractérise en parallèle par un niveau élevé de dépenses fiscales. Le coût global des dépenses fiscales de la TVA en 2015 est en effet estimé à 17,8 millions d'euros, représentant 21,8% de l'ensemble des dépenses fiscales. La majorité du montant des dépenses fiscales de la TVA concerne les taux réduits : les dépenses fiscales « Assiette et taux » représentent 15,2 millions d'euros avec 25 mesures.

Tableau 4 : Dépenses fiscale « Assiette et taux » les plus coûteuses

Mesure	Montant pour 2015 (en Md€)
Taux de 10% pour certains travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des logements	2,940
Taux de 10% pour les ventes à consommer sur place	2,490
Taux de 2,1% pour les médicaments remboursables	2,455
Taux de 5,5% pour certains travaux d'amélioration de la qualité énergétique des locaux à usage d'habitation	1,770
Taux de 5,5% pour certaines opérations et taux de 10% pour les livraisons à soi-même de travaux de rénovation, etc.	1,430

Source : Annexe au projet de loi de finances pour 2015 « Évaluation des voies et moyens Tome II »

2. Les deux grands objectifs des taux réduits : la redistribution et la stimulation économique

La fiscalité française applique largement des taux réduits. La création, la modification et parfois la suppression des taux réduits sont toujours l'objet de débats politiques, économiques et aussi sociaux. La multiplicité et la diversité des acteurs et des intérêts en présence compliquent les débats relatifs aux taux réduits en France.

Il est généralement attribué deux grands types d'objectifs aux taux réduits.

Le premier est un objectif de redistribution. En supposant que les ménages modestes souffrent davantage de l'impact de la TVA sur le coût des produits de première nécessité, des taux réduits de TVA sont supposés compenser une hypothétique régressivité de la taxe et opérer une certaine redistribution envers ces ménages. C'est le cas par exemple pour l'imposition à 5,5% des produits alimentaires et des boissons non-alcoolisées.

Le second objectif porte sur la stimulation de certains pans de l'économie. Ce type de taux réduit vise à encourager l'activité économique et les créations d'emploi dans des secteurs spécifiques, notamment dans les secteurs intensifs en main-d'œuvre. C'est le cas typiquement pour le taux réduit dans les secteurs de la restauration et des services à la personne.

Deuxième partie : Pertinence et efficacité du taux réduit

I. La redistribution

Dans cette partie, nous traitons du premier objectif des taux réduits : la redistribution.

A. Les redistributions verticale et horizontale

L'économie de marché libérale n'apporte pas toujours les résultats équitables, ainsi la fiscalité devrait être imposée afin de remédier à l'inégalité par la voie de la redistribution, qui est un rôle des finances publiques. Le concept de « l'équité » dans le domaine de la fiscalité peut être classé en deux notions différentes : l'équité verticale et l'équité horizontale.

1. L'équité verticale

Le principe de l'équité verticale affirme que les personnes riches ou ceux qui ont accès à plus de ressources, devraient payer plus d'impôts. La redistribution verticale consiste donc à modifier la répartition initiale des revenus : lorsqu'un impôt est progressif par rapport au revenu, il modifie la distribution de revenu en réduisant les écarts existant entre les différents niveaux de revenus, autrement dit, il réduit les inégalités verticales de revenus. C'est par exemple le cas de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt de solidarité sur la fortune. La redistribution verticale est toujours un sujet de discussion par rapport à la régressivité de TVA.

2. L'équité horizontale

Par ailleurs, le principe de l'équité horizontale affirme que les personnes qui ont la même richesse doivent supporter la même charge fiscale. La redistribution horizontale fonctionne souvent dans le sens inverse : elle élargit l'inégalité horizontale. La redistribution horizontale opère, pour un niveau de revenu donné, selon un axe horizontal, des transferts en fonction du type de ménages, du nombre d'enfants, de l'existence d'handicaps, ou éventuellement d'autres caractéristiques. C'est le cas, par exemple, en ce qui concerne le quotient conjugal ou le quotient familial en matière de l'impôt sur le revenu, ou la fixation du taux des droits de mutation à titre gratuit par référence au nombre de bénéficiaires.

B. La régressivité de la TVA française

Nous allons examiner l'effet régressif de la TVA afin de mesurer ensuite les effets correctifs apportés par le taux réduit. La charge de la TVA pour les ménages peut être mesurée par rapport au revenu courant ou à leur consommation, ce qui permet de qualifier cet impôt soit de proportionnel, soit de progressif, soit de régressif en fonction des ménages sur lesquels il pèse plus fortement. Dans le cas de la TVA, si le ratio TVA/revenu ou TVA/consommation est

constant pour tous les ménages considérés, la TVA serait qualifiée de proportionnelle et de neutre d'un point de vue distributif. Si le ratio décroît avec le revenu, la TVA serait qualifiée de régressive et d'anti-distributive car la distribution des revenus avant et après imposition à la TVA est modifiée dans ce cas-là en défaveur des ménages les plus modestes. Inversement, si le ratio croît avec le revenu, la TVA serait qualifiée de progressive et donc de taxe redistributive.

1. La régressivité claire par rapport au revenu

Quand on mesure le poids pour les ménages de la TVA par rapport au revenu courant, elle apparaît clairement régressive. Dans l'analyse de Ruiz N. et Trannoy A. (2008), le ratio « taux d'effort » (le montant de TVA payé par les ménages une année donnée rapporté à leur revenu disponible) de l'ensemble de la TVA vaut 11,5% pour le 1^{er} décile de niveau de vie, mais 5,9% pour le décile le plus élevé, selon données de 2001. Le taux d'effort décroît de façon régulière entre le 2^e et le 9^e décile.

2. La TVA n'est pas régressive par rapport à la consommation

La régressivité forte de la TVA par rapport au revenu est expliquée en majeure partie par une répartition du revenu différente entre consommation et épargne selon le niveau de vie. En général, le poids de l'épargne augmente avec le revenu, et la proportion de revenu consommé diminue corrélativement. En effet, le Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO) (2011) indique que le taux d'épargne croît plus que proportionnellement que le revenu et qu'il est nul, voire négatif pour des ménages plus modestes¹⁰. Dans ce cas-là, le poids de la TVA décroît mécaniquement avec le revenu des ménages car la TVA n'impose que la fraction consommée des revenus.

En effet, le taux d'imposition apparent de la TVA (le montant de TVA payé par les ménages une année donnée rapporté à leur dépense) représente la légère croissance : 10,5% pour le 1^{er} décile de niveau de vie, 11,6% pour le 10^e décile¹¹. Avec des données de 2006, le CPO (2011)¹² a fait une analyse donnant un résultat similaire : la TVA rapportée à la consommation apparaît approximativement proportionnelle jusqu'au 8^e décile.

3. Les deux régressivités différentes à cause de l'approche inter-temporelle

Comme précédemment vu, l'effet distributif de la TVA peut être évalué soit par rapport au revenu des ménages, soit par rapport à leur consommation, et les deux résultats diffèrent largement. Cette différence entre les deux approches tient à l'épargne, qui est inter-temporelle. En effet, la part du revenu épargnée, et qui échappe à la TVA à un moment donné, est justement

¹⁰ Conseil des Prélèvements Obligatoires (2011) pp.120-121

¹¹ Ruiz N. et Trannoy A. (2008) pp.27-28

¹² Conseil des Prélèvements Obligatoires (2011) p.123

constituée pour être consommée par le ménage ultérieurement et est imposée à la TVA à ce moment : la taxation de la consommation ne correspond qu'à une taxation du revenu différée dans le temps. Il apparaît donc plus pertinent de rapporter la TVA non seulement au revenu mais également à la consommation, afin d'estimer mieux l'impact régressif réel de TVA.

C. L'impact faible de taux réduits sur la redistribution

L'analyse économique considère que des taux différenciés d'une taxe indirecte ne permettent pas de mieux concilier efficacité et redistribution comme l'imposition directe des revenus. Il est plus efficace de supprimer les réductions de taux de la fiscalité indirecte et de redéployer les marges budgétaires ainsi obtenues en effectuant une redistribution plus ciblée à l'aide de la fiscalité directe ou des prestations pour l'objet de redistribution¹³.

1. Les résultats des analyses précédentes

Dans cette partie, nous allons exposer l'impact des taux réduits sur la régressivité de la TVA en France.

Ruiz N. et Trannoy A. (2008)¹⁴ a décomposé la charge de l'ensemble de la TVA pour les ménages en chaque type de taux, ce qui montre que le taux d'effort de TVA de taux réduit se présente une décroissance de façon plus forte que le taux normal avec le revenu. Le taux d'effort de taux réduit représente 9,2% pour le 1er décile de niveau, et décroît à 4,9% pour le décile de revenu plus élevé, alors que le taux d'effort de taux normal vaut 2,3% pour le 1^{er} décile et 1,0% pour le 10^e décile. Ce résultat met en évidence que même les taux réduits ont l'impact régressif, et que lorsque la TVA est rapportée au revenu, l'impact des taux réduits ne compense pas l'effet régressif du partage du revenu entre consommation et épargne.

Ruiz N. et Trannoy A. (2008)¹⁵ a également fait une simulation pour mesurer les conséquences d'un accroissement de l'écart entre les taux de la TVA. Elle suppose une réforme consistant en deux modifications de taux budgétairement équivalentes : une augmentation d'un point du taux normal et une diminution de deux points du taux réduit. Cette augmentation de l'écart entre les deux taux devrait atténuer le caractère régressif de TVA en réduisant la charge pesant sur les ménages modestes qui est compensée par l'augmentation du taux normal plutôt supportée par les ménages aisés. Néanmoins, les résultats indiquent l'impact limité de transfert de charge fiscale du bas vers le haut de la distribution opéré par la réforme. La distinction entre les montants de gain ou perte moyen de chaque décile est faible : 17 euros de gain pour le 1^{er} décile et 27 euros de perte pour le dernier décile, à la simulation tenant compte le changement de comportement des consommateurs. Une raison de ces résultats est la trop grande similitude

¹³ Atkinson et J.E. Stiglitz (1976)

¹⁴ Ruiz N. et Trannoy A. (2008) pp.25-27

¹⁵ Ruiz N. et Trannoy A. (2008) pp.33-39

des structures de consommation moyennes de chaque décile de niveau de vie, ce qui entraîne un impact redistributif limité des taux réduits de la TVA.

L'analyse du CPO (2011) montre que la charge de TVA rapportée à la consommation est nettement dégressive pour les deux derniers déciles¹⁶. Surtout la consommation du dernier décile est sensiblement moins taxée que celle de tous les autres déciles. L'analyse indique que la consommation des ménages aisés se porte davantage sur des biens et services imposés au taux réduit comme par exemple les services de transport ou les biens ou services culturels.

Bref, les taux réduits n'atténuent pas le caractère régressif par rapport au revenu de la TVA, à cause de la faible différenciation des structures de consommation entre les déciles de niveau de vie, et leur champ de produits concernés.

2. Les difficultés d'un ciblage accru des biens et services

L'application des taux réduits du système actuel de la TVA français vise des catégories de biens et services trop larges pour bénéficier aux seuls ménages modestes.

Théoriquement, un ciblage accru des produits imposés à taux réduit pourrait augmenter encore le potentiel redistributif des taux réduits. Pourtant, un système de taux réduits ciblant de façon très fine les biens et services les plus consommés par les ménages modestes est difficile en terme d'implémentabilité. Les coûts que l'ensemble de la société paierait pour la redistribution seraient considérablement élevés, à cause du coût de conformité et également du coût administratif. Le risque d'insécurité juridique s'accroîtrait également : l'augmentation de contentieux entre l'administration et les entreprises.

De plus, au cas où des produits très similaires sont imposés à des taux différents, le consommateur est évidemment incité à substituer au produit taxé plus fortement celui bénéficiant d'un taux plus faible. Cet effet sur le comportement des consommateurs et même des producteurs amène sans doute une distorsion de concurrence.

3. Le taux réduit n'est pas un outil de redistribution satisfaisant

Par ailleurs, à l'égard du montant absolu de l'avantage, les montants agrégés dont bénéficient les ménages aisés du fait des taux réduits sont systématiquement plus élevés que ceux dont bénéficient les ménages modestes à cause des structures similaires de consommation entre des déciles de niveau de vie.

La mise en place d'un transfert en remplacement des taux réduits pourrait permettre une compensation plus ciblée à destination des ménages modestes car le caractère anonyme de transaction des taux réduits ne permet pas d'adapter la fiscalité aux individus pour tenir compte

¹⁶ Conseil des Prélèvements Obligatoires (2011) p.123

de leur capacité contributive. En somme, le taux réduit est un instrument de redistribution moins efficace par rapport la fiscalité directe ou les prestations.

En définitive, il s'avérerait qu'un tel système de taux ne permet pas d'annuler l'effet régressif du partage consommation / épargne lorsque la TVA est rapportée au revenu. Nous pouvons donc conclure qu'il est difficile d'assurer une redistribution significative au travers de taux réduits, qui ne sont donc pas un outil de redistribution satisfaisant.

II. L'incitation d'un secteur

A. Le mécanisme de taux réduit pour soutenir un secteur

Le soutien à la consommation d'un produit ou d'un secteur spécifique de l'économie est le second objectif des taux réduits. La baisse ciblée du taux d'un bien ou d'un service, est considérée classiquement comme induisant une baisse de prix, conduisant à une augmentation des ventes, et donc du chiffre d'affaire et des créations d'emplois. Nous nous assurons donc par quels mécanismes le changement de taux de TVA influence théoriquement le prix, la demande et l'emploi en nous appuyant sur les rapports de Copenhagen Economics (2007) et de Lafféter Q. et Sillard P. (2014).

1. La baisse de prix à la consommation limitée dans un marché réel

En théorie, une baisse de TVA entraîne une baisse de coût de production TTC, et elle sera en général suivie par un ajustement de prix à la consommation. Si le marché de ce produit a une concurrence complète, c'est-à-dire, si le marché compte beaucoup de producteurs, et qu'aucun producteur n'a d'influence sur les autres en prix et en production, ils ont alors une incitation à gagner des parts de marché en baissant leur prix en vue de vendre plus de produits. Le prix sera donc baissé de la même proportion que la réduction du taux de TVA¹⁷.

Pourtant une baisse de taux de TVA n'est pas intégralement répercutée sur le prix à la consommation car, en réalité, les conditions d'une concurrence complète sont rarement réunies. Dans ce cas-là, le prix sera ainsi déterminé par les élasticités-prix de l'offre et de la demande du produit : la sensibilité de l'offre et de la demande au prix spécifique à chaque secteur détermine le changement du prix.

Ainsi, la baisse de prix à la consommation lors d'une réduction de taux de TVA serait limitée quand le marché n'a pas une concurrence complète. Copenhagen Economics¹⁸ indique que l'ampleur de la répercussion sur le prix dépend de la structure concurrentielle, c'est-à-dire, de nombreuses caractéristiques industrielles et nationales du marché du produit concerné.

¹⁷ Cette réaction s'appelle la répercussion intégrale.

¹⁸ Copenhagen Economics (2007) p.41

2. L'effet sur la demande dépendant de l'élasticité des consommateurs

En général, si le prix d'un produit baisse, les consommateurs passent une partie de leur demande vers ce produit. Il apparaît donc évident qu'une réduction de taux de TVA favorise plus ou moins une augmentation de la demande, et ensuite, cette augmentation de la demande peut conduire à en augmenter la production et donc à une augmentation de l'emploi.

Ainsi, avant tout, l'impact des taux réduits de TVA sur la production et l'emploi dépend de la réponse des consommateurs à la baisse des prix : l'élasticité. Si les consommateurs ne réagissent que faiblement à la baisse des prix, la production et l'emploi ne seront pas augmentés significativement. C'est généralement le cas pour les produits de base, par exemple, les produits alimentaires, car les consommateurs préfèrent préserver leur niveau de consommation alimentaire et utiliser les dépenses pour d'autres types de produit. En revanche, si les consommateurs réagissent fortement aux nouveaux prix (c'est-à-dire, la consommation est élastique au prix), la production et l'emploi pourraient augmenter. C'est le cas pour des biens de haute valeur, par exemple, les livres et les équipements électroniques.

En conséquence de la hausse de la demande, les producteurs du secteur accroissent leur production et donc l'emploi pour répondre à la demande. Cependant, le niveau et la rapidité de la réponse de la production et de l'emploi dépendent d'un certain nombre de caractéristiques spécifiques du secteur. Par exemple, l'analyse de Copenhagen Economics montre que dans les industries avec une forte intensité capitaliste, la réponse de l'emploi à des taux réduits de TVA est plus lente¹⁹.

3. La pertinence d'un taux réduit sur un secteur spécifique

Comme nous l'avons vu, dans un marché avec une concurrence limitée, la répercussion d'un changement de taux de TVA sur le prix serait limitée. En plus, même si le prix est baissé, l'élasticité de consommation est faible, la stimulation de la demande et de l'emploi ne serait pas observée, en conséquence du faible impact sur la demande.

Une baisse du taux de la TVA ne doit pas donc toujours être un bon choix, comme une mesure visant à stimuler et soutenir économiquement un secteur. Le taux unique est un meilleur système de la TVA pour maintenir l'efficacité économique et minimiser le coût de conformité, ainsi que faciliter le fonctionnement du marché intérieur.

Néanmoins, il y aurait des exceptions, Copenhagen Economics indique, que dans certains secteurs qui emploient de la main-d'œuvre peu qualifiée et rendent des services localement, par exemple sur la restauration, ou les services domestiques, l'application de taux

¹⁹ Copenhagen Economics (2007) pp.42-43

réduits peut être justifiée²⁰. Elle pourrait être efficace pour limiter le travail non déclaré sans entraver gravement le marché intérieur. De même, en théorie, le taux réduit de la TVA encourage l'emploi peu qualifié en stimulant la demande des biens ou des services soumis au taux réduit dans des pays avec des marchés du travail rigides et non flexibles pour les travailleurs peu qualifiés. Cependant, des simulations montrent que l'impact global sur la demande de travailleurs peu qualifiés est très limité.

B. La baisse du taux sur la restauration²¹

Nous avons un bon exemple récent de l'utilisation de taux réduits pour soutenir certains secteurs : la baisse du taux de la TVA sur la restauration en 2009. Au 1^{er} juillet 2009, le taux de la TVA pour les ventes sur place dans la restauration a été abaissé de 19,6% à 5,5%²².

1. Le conception politique : une revendication ancienne

La directive TVA a prévu que les États membres peuvent être autorisés par le Conseil de l'Union européenne, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission européenne, à appliquer un taux réduit aux services à forte intensité en main d'œuvre.

La baisse du taux de TVA dans la restauration a toujours été un défi important de la vie politique française, depuis que Jacques Chirac l'a promise lors de la campagne présidentielle de 2002. Après de longues négociations au sein du Conseil, la France a réussi à obtenir l'accord des autres États membres lors de l'Ecofin de mars 2009. Ensuite, la restauration a été ajoutée dans la liste de produits soumis aux taux réduits à la directive en mai 2009²³.

En conséquence, au 1^{er} juillet 2009, le taux de la TVA pour les ventes sur place dans la restauration²⁴ a été abaissé de 19,6% à 5,5% en France (continentale). L'objectif de la mesure était la dynamisation du secteur ; comme nous l'avons vu, la baisse de taxe sur certains produits ou services à travers le canal de la baisse des prix, pourrait stimuler la demande, conduisant les entreprises à créer des emplois et à mieux rémunérer les salariés. En outre, la baisse de TVA a pris une dimension d'une aide directe aux entreprises dans le secteur de la restauration – si la baisse n'est que partiellement répercutée dans les prix à la consommation, cette mesure augmente la marge unitaire sur chaque vente.

²⁰ Copenhagen Economics (2007) pp.10-11

²¹ Le secteur de la restauration est un contributeur majeur à l'économie nationale. En effet, il représentait un chiffre d'affaires de 58,5 milliards d'euros et une valeur ajoutée de 1,7 % du PIB en 2010, avec environ 203 000 entreprises et 728 000 actifs, dont 590 000 salariés, soit 2,8 % de l'emploi en France métropolitaine.

²² Loi n° 2009-888 du 22 juillet 2009 de développement et de modernisation des services touristiques

²³ La directive 2009/47/CE du 5 mai 2009

²⁴ Cette baisse de la TVA vise la restauration dans les restaurants traditionnels, la restauration rapide, les cafétérias, les cafés.

2. Le Contrat d'avenir et la baisse de taux

En contrepartie de cette mesure, les professionnels du secteur ont signé un « Contrat d'avenir » avec le Gouvernement et les syndicats du secteur. Ce contrat d'avenir, signé le 28 avril 2009 lors des États Généraux de la restauration, se présente sous la forme de trois engagements pris par les professionnels, pour assurer une dynamisation du secteur²⁵. Par ailleurs, ce contrat ne créait pas d'obligation juridique individuelle, mais constituait un engagement collectif.

(La baisse des prix)

Le premier sujet du contrat concerne la baisse des prix. Le but est d'en faire profiter le consommateur les produits ayant bénéficié de la baisse intégrale de la TVA. Le contrat n'a pas fixé d'objectif global pour l'ensemble du secteur, mais des objectifs pour chaque sous-secteur.

- Dans les restaurants traditionnels, les professionnels se sont engagés à la réduction de prix de 11,8 % sur sept produits consommés sur place parmi une liste de dix produits (entrées, plats et café noir, etc.) ;
- Le secteur de la restauration rapide²⁶ s'est engagé à baisser d'au moins 5% les prix des menus en version simple, ou large, pour les ventes réalisées sur place ;
- Les cafetiers s'engageaient à répercuter intégralement la baisse de la TVA sur le prix du café, du thé et d'une boisson fraîche.

Cet engagement concerne des produits de la carte représentant au total 1/3 du chiffre d'affaires de la restauration (hors boissons alcoolisées). Le chiffre d'affaire hors alcool et vente à emporter a été estimé à 80 % du chiffre d'affaire global de l'ensemble du secteur. Nous pouvons donc, par analogie, considérer, en retenant un impact de la baisse de TVA de 11,8 %, qu'une baisse des prix de $(1/3 \times 80 \% \times 11,8 \% = 3,15 \%)$ en moyenne aurait dû être constatée.

(La création des emplois)

La création d'emplois était la plus forte attente comme un effet suivant la baisse de prix. Une hausse du chiffre d'affaire aurait dû s'accompagner d'une forte demande de travail²⁷.

Les professionnels se sont aussi engagés à des créations d'emplois : 40 000 emplois supplémentaires par rapport à la tendance naturelle en deux ans; 20 000 créations supplémentaires d'emplois pérennes (dans les 24 mois suivants), et 20 000 jeunes supplémentaires en alternance, apprentissage ou contrat de professionnalisation (dans les 26 mois suivant).

²⁵ Par avenant du 28 avril 2011, les parties ont prolongé et renforcé leurs engagements précédents jusqu'en juillet 2015.

²⁶ La restauration rapide bénéficiait déjà du taux réduit de TVA sur les ventes à emporte.

²⁷ En effet, dans le secteur de la restauration, 14 salariés sont nécessaires pour générer 1 million d'euros de chiffre d'affaire contre 4 en moyenne dans l'ensemble de l'économie. (l'Assemblée nationale, 2012)

(La modernisation du secteur)

Les organisations professionnelles s'engageaient également pour l'ensemble de la profession à ce que les marges de rentabilité apportées par la baisse de la TVA se traduisent par une modernisation. Le reste des marges dégagées aurait être consacré à l'investissement dans la rénovation et l'acquisition de nouveaux équipements, etc.

3. Les résultats de la baisse du taux et des engagements

Après la baisse de taux de la TVA, les objectifs de cette mesure ont-ils été atteints? Les réponses à ces questions s'approchent d'une réflexion sur l'efficacité du taux réduit comme un outil de soutien à un secteur spécifique. Nous allons donc reprendre les évaluations des résultats de cette mesure faites par le Gouvernement et ainsi que d'autres institutions publiques²⁸.

(Le coût de la mesure)

La baisse du taux compte parmi les dépenses fiscales. Son montant a atteint 3,3 milliards d'euros en 2010 et 2011, 3 milliards d'euros à la suite du passage du taux à 7% en 2012, et 3,1 milliards en 2013, 2,46 milliards d'euros à la suite du passage du taux à 10% en 2014, il s'agit de la cinquième plus importante dépense fiscale³¹. Après avoir tenu compte le montant des aides directes qui ont été supprimés lors de cette baisse du taux, le coût net moyen pour les finances publiques est de l'ordre de 2,43 milliards d'euros par an.

(La baisse des prix)

En novembre 2012, le Ministère de l'Artisanat du Commerce et du Tourisme (MACT) a fait un bilan du contrat d'avenir. Il constate que la baisse de la TVA n'a été que partiellement répercutée sur les prix : seulement un peu plus de la moitié des restaurants ont appliqué des réductions de prix. Puis une baisse réelle des prix dans la restauration et les cafés, en prix constants³², au terme de la durée initiale du contrat d'avenir, n'a été que de 1,28 %, ce qui apparait très en deçà des objectifs (3,15%).

Le travail de Quantin S. ,etc. (2015) estime l'impact de la baisse du taux de la TVA sur l'évolution du prix de production. Selon cette analyse, la répercussion de la baisse de TVA sur les prix de vente finals était seulement partielle dans les secteurs de la restauration traditionnelle

²⁸ Toutefois il faudrait tenir compte, lors de l'évaluation des indicateurs, que le taux de TVA sur la restauration a été relevé à 7% en janvier 2012²⁸ et puis à 10% en janvier 2014²⁸ et qu'entre 2009 et 2012 l'économie française a connu la crise économique.

³¹ Annexe au projet de loi de finances « Évaluation des voies et moyens Tome II Dépenses fiscales »

³² Les prix constants sont les prix en valeur réelle c'est-à-dire corrigés de la hausse des prix par rapport à une donnée de base ou de référence (ici de l'inflation).

et rapide. En plus, les prix de ventes hors taxes ont augmenté plus vite dans les restaurants où la part des produits concernés par la baisse de la TVA était initialement la plus élevée.

D'après ces résultats nous pouvons constater qu'une bonne partie de la baisse de TVA sur la restauration n'a pas bénéficié aux clients, mais a pu être absorbée par la marge des restaurateurs, contrairement à l'objectif initial³³.

(La création des emplois)

L'analyse de Quantin S. ,etc. (2015) estime un impact de la baisse de taux sur l'emploi, en éliminant d'autres éléments avec une méthode économétrique, à environ 6 600 emplois salariés dans le secteur de la restauration traditionnelle à la fin de l'année 2010, et environ 10 500 emplois en 2011. Dans l'hypothèse la plus favorable, il aboutit à une estimation d'environ 3 700 emplois salariés dans ce secteur en 2010, et environ 5 100 emplois l'année suivante³⁴.

D'ailleurs, l'Assemblée nationale (2012) estime la création des emplois trois fois moins importante que prévue par le contrat d'avenir en comparaison de la tendance d'évolution de l'emploi du secteur. De surcroît, il fait remarquer que la baisse du taux de TVA sur la restauration peut être considérée comme une subvention de plus de 153 000 euros par emploi, en calculant le montant de la dépense et le salaire moyen du secteur.

(La modernisation du secteur)

Concernant la modernisation du secteur de la restauration, le rapport de l'Assemblée nationale indique qu'aucun moyen de suivi n'a été fait soit par le Gouvernement soit par le secteur lui-même, et il constate même une légère diminution de l'investissement dans la restauration.

En effet, dans le secteur de la restauration traditionnelle, l'investissement s'est élevé en 2009 à 1 527 millions d'euros pour un chiffre d'affaires global de 26 139 millions d'euros. En 2010, l'investissement a décliné à 1 428 millions d'euros alors même que le chiffre d'affaires global a augmenté de 500 millions d'euros.

4. Le taux réduit n'est pas un bon outil pour soutenir un secteur

Dès en mars 2009, il est autorisé à titre permanent l'application de taux réduits de TVA pour certains services à forte intensité de main-d'œuvre. Les États membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit à un secteur qui n'est pas soumis à la concurrence internationale,

³³ En effet, le rapport de l'Assemblée nationale (2012) relève qu'en cas de concurrence imparfaite, une partie plus ou moins importante de la baisse de TVA est captée par les comportements de marge des entreprises du secteur limitant ainsi les effets de la mesure, et que cela est typiquement le cas du secteur de la restauration.

³⁴ Le bilan du MACT rapporte qu'un solde de créations d'emplois est supérieur aux objectifs du contrat d'avenir avec plus de 50 000 emplois créés. En revanche, il constate que les résultats sont en dessous des attentes en matière de formation, avec 3 800 nouveaux apprentis contre les 20 000 promis.

étant donné qu'il n'existe pas de risque de concurrence déloyale qui détériore le bon fonctionnement du marché unique européen.

Même dans l'hypothèse où une application d'un taux réduit à certains secteurs pourrait être économiquement acceptée pour sa nature de non-distorsion, il serait nécessaire d'évaluer son efficacité par rapport à son coût. Comme nous l'avons vu, par exemple, la mise en œuvre du taux réduit sur la restauration conduit à une diminution importante des recettes fiscales. Par contre, les effets de cette disposition sur l'emploi, l'investissement et la croissance sont loin d'être clairs.

Vu les analyses et les débats économiques ainsi que les cas précédents, nous pouvons également conclure que dans la plupart de cas, le taux réduit n'est pas un bon outil de politique de soutien d'un secteur industriel spécifique. Il serait ainsi essentiel d'estimer leurs effets et efficacités en comparaison avec d'autres moyens politiques moins coûteux et plus neutre pour les activités économiques.

III. Les coûts du taux réduit

A. La diminution des recettes fiscales importante

Dans cette deuxième partie, nous avons constaté jusqu'ici que le taux réduit n'est pas pertinent par rapport ses objectifs. Nous allons maintenant exposer les coûts du taux réduit sous différents aspects.

1. L'estimation insuffisante du Gouvernement

Comme précédemment vu, le montant de l'ensemble des dépenses fiscales concernant les taux réduits se présente 17,8 millions d'euros en 2015. Cependant, en fait, toutes les mesures relatives aux taux réduits ne sont pas comptées, car certaines d'entre eux sont traitées comme résultant des règles générales de l'impôt. Selon la définition du Gouvernement³⁶, les taux réduits de TVA visant la consommation de certains produits de base, par exemple, l'alimentation, les médicaments, et certains produits et services pour lesquels il est souhaitable de favoriser l'accès du plus grand nombre (comme les livres ou les transports de voyageurs), ne sont pas classés en tant que dépenses fiscales.

Ainsi, 23 dispositions relatives aux taux réduits ne sont actuellement pas classées comme des dépenses fiscales, ce qui rend difficile l'évaluation de l'impact et de l'efficacité de l'ensemble des dispositions de taux réduit.

³⁶ Les dispositions relatives aux taux réduits « qui contribuent à rendre acceptable la TVA, ou celles qui ont pour effet de préserver l'accès de tous à certains produits ou services » ne sont pas classées en dépenses fiscales, selon la définition dans Annexe au projet de loi de finances.

2. « VAT Revenue Ratio » de l'OCDE

L'OCDE utilise un indicateur « VAT Revenue Ratio (VRR) »³⁷ (ratio de recettes de TVA) dont l'objet est de mesurer l'écart entre les revenus générés en théorie par un système de TVA « pur » (supposant l'existence d'un taux unique, une conformité parfaite et une collecte totale de la taxe) et les revenus réellement collectés. Ce ratio est défini comme le rapport entre les montants de TVA réellement collectés et les montants qui l'auraient été, si la TVA avait été appliquée avec un taux unique à l'ensemble de la consommation finale. Le VRR indique donc les effets de taux réduits, d'exonérations, d'allégement, de non-conformité, etc. sur les recettes de la TVA, avec un chiffre variant de 0 à 1. Il estime ainsi une composition de « compliance gap » (effet négatif sur les recettes apporté par la non-conformité) et « policy gap » (effet négatif sur les recettes apporté par les dispositions politiques, notamment les taux réduits et les exonérations).

Selon le calcul par l'OCDE (2014)³⁸, le VRR en France est 0,48 en 2012. C'est-à-dire que la TVA en France a la même rentabilité que dans le cas où plus de la moitié de la consommation n'est pas imposée à la TVA. En plus, le VRR baisse à long terme : 0,69 en 1980, 0,52 en 2005 et 0,48 en 2012, ce qui signifie que la rentabilité de la TVA s'est détériorée graduellement. L'extension de taux réduits doit être une des raisons de cette tendance diminuante du VRR.

3. La possibilité de la fraude fiscale

La complexité de la fiscalité peut être une cause de fraude et d'évasion fiscale. Center for Social and Economic Research (2013) calcule les « VAT Gap » (écart de TVA) des États membres de l'Union européenne. L'écart de TVA est définie comme la différence entre le montant de la TVA effectivement collecté et celui théoriquement estimé selon la législation fiscale de chaque pays. Il tient compte donc des taux réduits et des exonérations, contrairement au VAT revenue ratio de l'OCDE. Il est calculé avec les données sur la consommation finale et intermédiaire des comptes nationaux. L'écart de TVA peut être considéré comme un indicateur de l'efficacité de l'application de la TVA et des mesures de conformité car il résulte de la fraude et de l'évasion ainsi que de l'erreur de calcul, il correspond à peu près à la partie de l'écart de conformité de VRR.

Selon le calcul avec les données en 2012, les VAT Gap des États membres varient du plus faible 5% de la Finlande et des Pays-Bas, au plus haut de 44% en Roumanie. Le VAT Gap

³⁷ cf. Charlet A. et Owens J. (2010) pp.10-11

³⁸ OCDE (2014) p.110

en France est estimé à 25 583 millions d'euros, soit 15% des recettes totales réelles. Ce résultat situe la France autour de la médiane de l'UE-26 à environ 15%.

B. Les coûts de gestion

1. Les coûts administratifs élevés

À propos des coûts administratifs, le Gouvernement doit disposer d'une administration pour contrôler et examiner la technicité de la TVA. L'existence de plusieurs taux réduits augmente le nombre d'entreprises créditrices de TVA, et des actes de remboursement par l'administration fiscale. Le nombre d'entreprises enregistrées au régime réel normal de TVA est en effet passé de 1 101 699 en 2004 à 1 317 379 en 2012³⁹. Il accroît un coût de gestion de la TVA en raison des remboursements supplémentaires que cette situation entraîne.

L'administration a également dû rédiger une instruction fiscale d'une complexité rare afin de déterminer le taux de TVA applicable à un bien ou un service. Par exemple, s'agissant des produits alimentaires, les produits préparés en vue d'une consommation immédiate sont soumis au taux réduit à 10%. Par contre, les produits pouvant être conservés du fait de leur conditionnement, sont soumis au taux réduit 5,5%. Cette différence de taux applicable amène souvent une subtilité pour certains produits qui peuvent être considérés comme étant préparés ou non en vue d'une consommation immédiate selon leur conditionnement (Tableau 5).

Tableau 5 : Exemples de complexité de taux applicable aux produits alimentaires

Produit	Condition	Taux applicable
Huitre	Ouverte	10%
	Fermée	5,5%
Salade	Avec couvert	10%
	Sans couvert	5,5%
Pizza	Une part	10%
	Entier	5,5%
Glace	Cornet / pot individuel	10%
	En paquet	5,5%

2. Les coûts de conformité élevés

En outre, les entreprises doivent employer des personnels qui s'occupent de gérer toutes les complexités de la taxe. Ce coût augmente à mesure que le champ des exceptions devient plus large. Il est donc clair que la coexistence de plusieurs taux peut conduire à des coûts de conformité plus élevés chez les entreprises que dans le cas d'un taux unique.

³⁹ Source : Ministère des Finances et des Comptes publics - DGFIP « Nombre de redevables ayant déposé des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) »

Il est parfois difficile de déterminer le taux applicable à un ensemble de biens dans le cas où les taux sur chaque produit sont variés. Le cas des services appelés « Triple play », un abonnement combiné à la télévision, au téléphone et à Internet, illustre cette question. Une bonne partie de ces factures, étant considérée comme relevant du service audiovisuel a été soumise au taux réduit de 5,5%. Pourtant en 2010 la Commission européenne a jugé que ce taux réduit n'était pas justifié pour la raison que l'offre de télévision ne correspond pas à ces factures. En conséquence, le gouvernement français a décidé d'appliquer le taux normal à l'ensemble des contrats de Triple play⁴⁰.

En plus, Les taux multiples sont un facteur d'incertitude juridique. Dans le cas où des biens ou des services similaires peuvent être soumis soit au taux normal soit au taux réduit, l'administration fiscale a toujours des risques de recours concernant une application de taux.

⁴⁰ Article 54 de LOI no 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014

Troisième partie : TVA japonaise et leçons à tirer pour le Japon

I. Le bilan de la TVA et le contexte au Japon

A. Le TVA à taux unique, simple, la ressource de la sécurité sociale

1. Le taux et l'assiette de la TVA japonaise

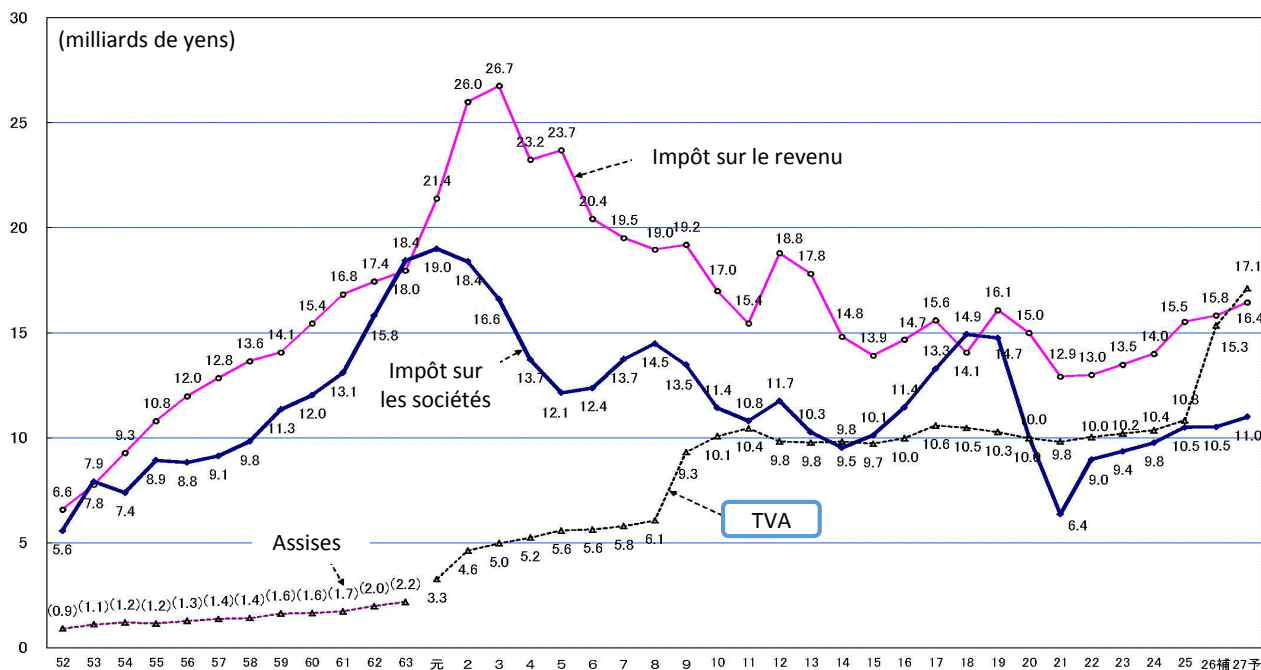
La TVA japonaise se caractérise par son taux bas et son large champ d'application par rapport aux taxes sur la consommation dans les autres pays. La TVA japonaise a été mise en place en avril 1989 avec son taux unique à 3%, s'appelant « taxe sur la consommation ». Après des vifs débats politiques et sociaux, ayant entraîné la chute de plusieurs gouvernements, l'introduction de cette taxe a été réalisée avec pour objectif de financer le coût de la sécurité sociale. Le taux a été relevé à 5% en 1997 compte tenu du vieillissement de la population ainsi que de la détérioration des finances de l'État après la bulle spéculative japonaise (バブル景気, baburu-keiki, littéralement « économie de bulle ») .

L'assiette de la TVA japonaise est vaste. Les transferts et prêts de biens et les prestations de services réalisés comme activités commerciales dans le territoire du Japon sont imposés à la TVA. Les transactions exonérées se limitent aux transactions financières et immobilières, une partie des transactions de soins médicaux, de bien-être et des services de l'éducation.

2. Les recettes fiscales importantes

Recettes fiscales d'État de la TVA japonaise est 132 milliard d'euro (17 112 milliard de yens) représentant 32% de l'ensemble des recettes fiscales de l'État, à l'estimation du budget de 2015 (Graphique3). L'année fiscale 2015 sera la première année où la TVA sera le plus rentable d'entre tous les impôts grâce au relèvement de son taux en avril 2015 de 5% à 8%.

Graphique 3 : Évolution des recettes fiscales au Japon (1985-2013)



Source : Ministère des finances

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/011.htm

3. La ressource financière de la sécurité sociale

S'agissant de l'utilisation des recettes, la TVA est conceptuellement définie comme une taxe pour financer la sécurité sociale au Japon. Depuis l'année fiscale 1999, les règles du budget général consacrent chaque année les recettes de la TVA (sauf les subventions fiscales pour les collectivités locales), aux trois dépenses pour les personnes âgées : la retraite de base, les soins médicaux des personnes âgées et les soins infirmiers.

Cette disposition est une manifestation d'une volonté politique : la TVA doit être une ressource financière principale pour les coûts de la sécurité sociale, en considération d'une forte progression du vieillissement de la population et sa décroissance. En effet, l'ensemble des coûts de la sécurité sociale atteint à 232 milliards d'euro l'année fiscale 2015, représentant 55,0% des dépenses générales.

B. Le relèvement du taux de la TVA

1. La situation alarmante des finances publiques

La situation des finances publiques du Japon s'aggrave régulièrement depuis les années 1990 : le montant actuel de la dette publique s'élève, en effet, à deux fois le PIB. Depuis 15 ans le Gouvernement ne peut financer que la moitié de sa dépense annuelle par les recettes fiscales. Il n'est pas discutable que pour ce redressement, il faut non seulement ne pas aggraver, mais réduire la dette-fardeau léguée aux générations futures, soit par la réduction des dépenses, soit par l'augmentation des recettes fiscales.

2. La Réforme intégrale de la sécurité sociale et la fiscalité

Le taux de la TVA japonaise a été relevé en avril 2014 à 8% dans le cadre de la « Réforme intégrale de la sécurité sociale et la fiscalité ». Cette réforme a pour objet d'assurer les ressources financières de la sécurité sociale et d'améliorer sa durabilité.

Le but des relèvements des taux de TVA au Japon est donc de financer la sécurité sociale, ce qui a été clairement manifesté dès le début du débat de la réforme par le Gouvernement. Cette clarification de l'objectif a donné un critère à la discussion sur les dispositions diverses qui accompagnent les relèvements de taux, notamment l'introduction du taux réduit.

Au budget de l'année fiscale 2015, l'augmentation de recettes fiscales de la TVA est présumée 62 milliard d'euro. Le Gouvernement a décidé l'utilisation de ce montant : la moitié est pour le part d'État des dépenses de la retraite de base, un tiers de l'autre moitié est pour financer des nouvelles mesures de la sécurité sociale, le reste pour des dépenses de sécurité sociale dont les ressources financières ne sont pas assurées dans le système actuel⁴¹.

3. Le report du deuxième relèvement de taux de 18 mois

En novembre 2014, le Premier ministre Shinzo Abe, qui est chef du parti au pouvoir « le Parti Libéral Démocrate » (PLD), a annoncé ne pas effectuer le deuxième relèvement du taux de la TVA prévu en octobre 2015 dans la loi de la réforme intégrale, le repoussant de 18 mois, jusqu'en avril 2017. Il a utilisé un article de la loi qui permet au Gouvernement de suspendre l'augmentation du taux en considération de la situation économique (l'indice de prix, le taux de croissance, etc.).

Le chef du Gouvernement a également prononcé la dissolution de la Chambre des représentants en exprimant un but : pour demander le jugement des japonais sur les politiques économiques que son gouvernement a entrepris, y compris le report de l'augmentation du taux de la TVA. La victoire des PLD et Kômeito soutenant Abe lors de l'élection législative suivante, a permis au chef du Gouvernement de ne pas relever le taux de TVA.

II. Le débat sur l'introduction du taux réduit au Japon

A. La nécessité des mesures pour faire face à la régressivité

1. La mise en place engagée d'un taux réduit « lors du taux normal à 10% »

Les partis au pouvoir se sont engagé, en décembre 2013, à introduire un taux réduit de la TVA lors du passage au taux d'imposition à 10% « tout en assurant les ressources financières

⁴¹ Le Gouvernement explique ces dépenses comme « le transfert des fardeaux aux générations futures ».

nécessaires eu égard à l'origine de la réforme intégrale de la sécurité sociale et la fiscalité, ainsi qu'en obtenant la compréhension du public, y compris les entreprises concernées »⁴².

« Lors du taux d'imposition à 10% », signifie-t-il « dès le relèvement du taux à 10% » ou « pendant que le taux normal soit 10% » ? Le sens du texte n'a pas prononcé clairement parce que le texte était un résultat des discussions vivantes entre deux partis à coalition : PLD a craint la diminution des recettes fiscales causé par le taux réduit, alors que Kômeitô souhaite fortement l'introduction d'un taux réduit sur les produits de première nécessité comme une politique pour les ménages modestes.

2. La régressivité de la TVA au Japon

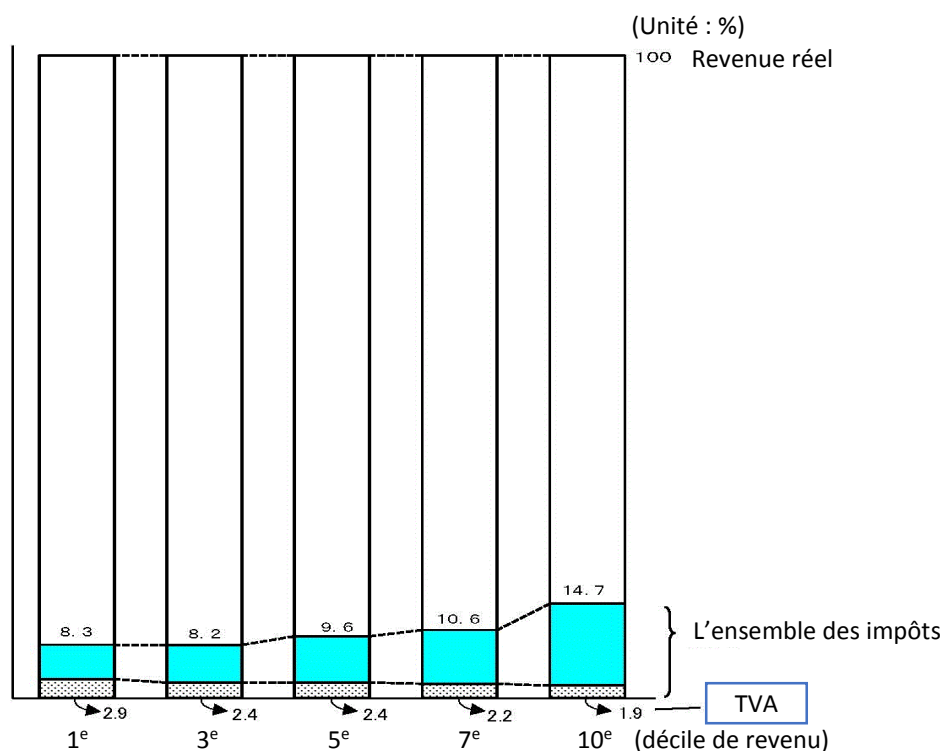
En parallèle des discussions sur « quand » et « combien », la possibilité du relèvement du taux de TVA a amené une question majeure : une mesure pour atténuer la régressivité de la TVA.

Selon le calcul du Ministère des finances (Graphique 4), le pourcentage de charge fiscal de la TVA dans le revenu réel vaut 2,9% pour le 1^{er} décile de niveau de vie, 1,9% pour le décile plus élevé en 2012. Le pourcentage décroît entre le 1^{er} et 10^e décile de façon régulière. Cela constate que la TVA japonaise est régressive par rapport au revenu courant⁴³. La nécessité de mesure pour atténuer l'effet régressif de la TVA est donc devenue sujet à discussion car le relèvement du taux risque d'aggraver la régressivité de la taxe.

⁴² Parti Libéral Démocrate et Kômeito (2013)

⁴³ Comme nous avons vu dans la première partie, il serait plus pertinent de rapporter le fardeau fiscal par rapport à la consommation, pour tenir compte le partage entre la consommation et l'épargne.

Graphique 4 : Pourcentage du fardeau fiscal dans le revenu réel, par les déciles de niveau de vie (en 2012)



Source : Ministère des finances

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/105.htm

3. Un faible effet redistributif estimé du taux réduit

Nous allons estimer l'effet redistributif du taux réduit au Japon avec les données de « Revenus et les dépenses des ménages par quintile de revenu annuel » en 2014 (Tableau 6).

La moyenne de revenu disponible mensuel pour le 1^{er} quintile est 203 214 yen, la dépense de consommation est 165 289 yens, dont les dépenses pour les produits alimentaires 40 704 yen. Ces montants augmentent en fonction du niveau de vie : pour le cinquième quintile le revenu disponible est 620 249 yens, les dépenses de consommation 416 482 yens, dont les dépenses pour les produits alimentaires 84 214 yens.

En supposant que toutes les consommations sont imposables à la TVA, « le taux d'effort⁴⁴ » de TVA pour le 1^{er} quintile est 8,2 % en cas du taux de TVA à 10%. Le taux décroît avec le revenu à 6,8% pour le cinquième quintile, ce qui montre clairement la régressivité de la TVA. La régressivité en matière des dépenses pour les produits alimentaires est également confirmée par les taux d'effort de TVA sur les dépenses des produits alimentaires de 2,1% à 1,4%.

⁴⁴ Le montant de TVA payé par les ménages une année donnée rapporté à leur revenu disponible (cf. le chapitre I de la première partie (p. 14))

Tableau 6 : Revenus et les dépenses des ménages du Japon par quintile de revenu annuel (Ménages de travailleurs) en 2014

(Moyenne par mois, yen)

		Quintile de revenu annuel				
		I	II	III	IV	V
	Moyenne	~ 3500 000	3 500 000 ~ 4 900 000	4 900 000 ~ 6 380 000	6 380 000 ~ 8 450 000	8 450 000 ~
Dépenses de consommation	280 809	163 292	224 063	268 380	328 257	420 052
dont produits alimentaires	63 874	41 219	54 487	64 062	73 183	86 421
Revenu disponible	381 929	199 357	284 145	356 736	451 599	617 805
Propension moyenne à consommer	73.5%	81.9%	78.9%	75.2%	72.7%	68.0%

En cas de taux à 10%

Taux d'effort de TVA	7.4%	8.2%	7.9%	7.5%	7.3%	6.8%
dont produits alimentaires	1.7%	2.1%	1.9%	1.8%	1.6%	1.4%

En cas de taux réduit à 5% sur les alimentaires

Taux d'effort de TVA	6.5%	7.2%	6.9%	6.6%	6.5%	6.1%
dont produits alimentaires	0.8%	1.0%	1.0%	0.9%	0.8%	0.7%
(Réduction de charge)	3 194	2 061	2 724	3 203	3 659	4 321

Source : Ministère des Affaires intérieures et des Communications « Enquête sur le revenu de la famille et des dépenses », calculé par l'auteur

À supposer le taux normal à 10% et l'application d'un taux réduit à 5% sur les produits alimentaires afin d'atténuer cette régressivité, les taux d'effort de l'ensemble de la TVA payée et les taux d'effort de la TVA payée pour les produits alimentaires pour tous les quintiles deviennent bas. En plus, le niveau de régressivité, c'est-à-dire, la différence du taux d'effort entre les quintiles, a été réduite : les taux d'effort de l'ensemble de la TVA payée pour le 1^{er} quintile à 7.2% et pour le quintile le plus élevé à 6.1%, et le taux pour les produits alimentaires pour le 1^{er} quintile à 1,0% pour le dernier quintile à 0.7%.

D'ailleurs, le montant de réduction des charges mensuelles réalisé par l'application de taux réduit sur les produits alimentaires pour le 1^{er} quintile est 2 035 yens alors que celui pour le cinquième s'atteint à 4 211 yens. Le bénéfice du taux réduit sur les produits de première nécessité pour les ménages aisés est plus élevé que celui pour les ménages défavorisés en termes de valeur absolue. On peut en conclure que le taux réduit n'est pas un bon outil pour atténuer la régressivité au Japon comme en France, étant donné que le taux réduit bénéficie non seulement aux ménages modestes mais également aux ménages aisés.

B. Les acteurs principaux et leurs positions

Il y a plusieurs acteurs politiques et économiques au débat sur l'introduction du taux réduit au Japon. Des experts de la fiscalité et le patronat des entreprises sont contre, alors que la plupart des opinions à la politique sont favorables au taux réduit.

1. La Commission gouvernementale de la fiscalité

La Commission gouvernementale de la fiscalité a pour rôle d'examiner des questions fondamentales liées à la fiscalité, et d'exprimer ses avis conformément à la consultation du Premier ministre. Composés d'experts universitaires, la Commission a traditionnellement mis de l'accent sur l'efficacité économique la neutralité et l'égalité du système fiscale⁴⁶.

À propos des mesures pour atténuer la régressivité de TVA, presque tous les membres ont exprimé une opinion opposée à l'introduction d'un taux réduit et affirmé qu'une mesure de prestation, par exemple un crédit d'impôt (un impôt négatif sur le revenu), est beaucoup plus pertinente qu'un taux réduit pour des raisons d'efficacité et de coûts de gestion.

La Commission a une autorité symbolique, étant constituée par de nombreux spécialistes célèbres de la politique publique, de l'économie et du droit. Néanmoins il est rare que son avis soit suivi, la commission n'ayant qu'un rôle consultatif. C'est pourquoi les partis politiques au pouvoir sont seuls acteurs qui jouent un rôle dominant sur la discussion de l'introduction d'un taux réduit.

2. Le Conseil des partis gouvernementaux de la fiscalité et les partis politiques au pouvoir

Comme nous avons déjà évoqué, le gouvernement japonais est constitué par deux partis politiques : le Parti Libérale Démocrate (PLD) et Kômeito. Bien que ce dernier soit un parti minoritaire, il a toujours de l'influence sur les décisions et les directions politiques à travers la coopération électorale avec le PLD depuis 1999.

Le PLD a craint la diminution des recettes fiscales causée par le taux réduit. Par rapport à la nécessité d'atténuer la régressivité, il exprime son opinion négative. Le PLD considère que la TVA elle-même est une politique en faveur des ménages modestes puisque toute la hausse de TVA sera dépensée pour la sécurité sociale. Par contre, Kômeito souhaite fortement l'introduction d'un taux réduit sur les produits de première nécessité comme une politique en faveur des ménages modestes. Ainsi, les deux partis de la coalition ont continué à débattre au sein du Conseil.

⁴⁶ La Commission a exprimé que le taux unique était souhaitable étant donné que l'effet redistributif de taux réduit est faible, ainsi que pour la raison de simplification du système, de neutralité sur les activités économique, et coût administrative des entreprises. En outre, elle insiste la nécessité de mettre le taux normal à un plus haut niveau dans le cas d'introduire un taux réduit, afin d'assurer la recette fiscale pour financer la sécurité sociale. (« L'idée de base de la réforme fondamentale de la fiscalité », novembre 2007)

Lors de l'élection législative en décembre 2014, les deux partis ont publié leurs « engagements publics communs » qui promet de démarrer l'examen sur les plans détaillés en « visant » à introduire un taux réduit l'année fiscale 2017. Cet engagement politique pourrait être considéré comme une sorte de contrepartie de la coopération électorale.

Au Conseil des partis gouvernementaux ayant eu lieu le 22 mai 2015, la discussion et l'examen sur les détails sont commencé avec trois plans du taux réduit ciblant des champs différents : le premier ciblant le secteur de l'alimentation et des boissons à l'exception des boissons alcoolisées, le deuxième ayant objet des produits alimentaires frais, le dernier ciblant seulement du riz décortiqué.

3. Les organisations de patronat

Neuf organisations (six organisations majeures du patronat et trois organisations de l'industrie commerciale) ont manifesté une opinion en commun qui est clairement contre l'introduction de taux multiple de TVA⁴⁷. La Fédération des organisations économiques japonaises, une des neuf organisations contre l'introduction d'un taux réduit, est un appui puissant du PLD.

Pour ces organisations, il faut maintenir le taux unique pour la raison des trois grands problèmes : d'abord la diminution des recettes fiscales qui conduit à une instabilité du système de la sécurité sociale, ensuite, l'impossibilité de la distinction claire entre des biens soumis au taux réduit et les autres, ce qui produirait des graves désordres, et, enfin, des immenses coût supplémentaires de conformité écrasant les entreprises commerciales.

C. Les arguments « pour »

1. L'acceptabilité du relèvement du taux

Outre la redistribution, un autre argument important qui soutient le taux réduit au Japon : le taux réduit faciliterait auprès des consommateurs le relèvement du taux normal car un sentiment de « douleur » des consommateurs pourrait être compensé par une taxe moins importante sur certains biens. Ce terme émotionnel exprime, d'après le Gouvernement, que les japonais peuvent ressentir qu'ils paient plus que ce qu'ils paient en réalité, à cause de la fréquence de leur achat des produits imposés au taux relevé. Ainsi l'effet d'atténuer le sentiment de douleur est considéré comme un avantage du taux réduit, surtout en matière de produits alimentaires indispensables pour vivre.

À propos de l'acceptabilité du public, Otake (2014) mentionne un effet d'« Ancrage » qui est connu dans le domaine de l'économie comportementale. Les gens ont une tendance à déterminer le gain et la perte par une différence entre la situation actuelle et le point de référence,

⁴⁷ La Fédération des organisations économiques japonaises, etc. (2014)

plutôt que par le niveau absolu. Si le taux normal à 10% devient un point d'ancrage, les gens sentent obtenir un bénéfice avec un taux inférieur à 10% sur certains biens de consommations. Même si le taux normal est relevé à 11% à cause de l'introduction du taux réduit, on pourrait préférer l'existence du taux réduit, puisque le taux réduit apporte un sentiment de gain. Cette théorie peut expliquer la forte opinion du public favorable au taux réduit.

2. Les résultats des sondages d'opinion

Les sondages d'opinion montrent l'opinion publique favorable à l'introduction d'un taux réduit. Un sondage publié en octobre 2014 par un groupe de presse⁴⁸ indique que 84% des interrogés ont répondu affirmativement à l'introduction d'un taux réduit tandis que 13% ont répondu négativement.

Dans ce même sondage, 68% des interrogés ont exprimé une opinion négative à l'égard de l'augmentation du taux de 8% à 10% alors que 30% étaient pour, et 37% des ceux qui ont répondu contre le relèvement du taux ont choisi « reporter le relèvement de taux » comme une politique alternative sur le taux de la TVA. Puisque le Premier ministre Abe a décidé le report de l'augmentation du taux à 10% d'un an et demi un mois après de ce sondage, nous pouvons imaginer que ses résultats ont influencé la décision politique.

D. Les arguments « contre »

1. L'effet redistributif insuffisant

Comme nous l'avons vu, le taux réduit n'est pas efficace comme une politique redistributive, à cause de bénéfice important pour les ménages aisés en termes absolus. Pour l'objet d'atténuer la régressivité de TVA, il serait plus efficace de prendre une autre mesure financière comme une réduction des impôts directes pour les ménages modestes ou une prestation sociale compensant la charge supplémentaires de la TVA.

En effet, le Gouvernement japonais a mis en place les prestations d'un montant fixé afin d'atténuer l'impact de l'augmentation du taux de la TVA de 5% à 8% sur les foyers : aux ménages modestes « La prestation sociale spéciale et temporaire » et aux ménages modestes et moyennes avec des enfants « La prestation spéciale et temporaire pour les familles avec des enfants ». Ces prestations exceptionnelles sont des mesures temporaires pendant la période de taux à 8%, ayant pour objet de remplacer une mesure permanente qui serait mis en œuvre à l'avenir.

Le montant de ces prestations était 77 euros (10 000 yen) par ménage modeste ou par enfant pour l'année fiscale 2014, en considération de l'augmentation des dépenses pour des

⁴⁸ Sankei et le FNN (2014) « Sondage d'opinion de Sankei et le FNN - les questions et les réponses principales, le 18 et 19 octobre 2014

produits alimentaires à cause du relèvement du taux⁵⁰. Le budget de ces deux mesures a atteint à 3 285 millions d'euros pour l'année fiscale 2014, avec 33,3 millions de bénéficiaires. Ces mesures ont été renouvelées en 2015 avec des montants réduits. Ces mesures seraient plus efficaces que l'introduction du taux réduit de TVA car elles peuvent cibler les bénéficiaires par rapport à leurs revenus, bien que le coût administratif était relativement cher : 12,7% de l'ensemble du coût ont dépensés pour la mise en place de ces deux prestations en 2014⁵¹.

2. La Difficulté de distinction et les coûts administratifs

Une grande question du taux réduit est le critère du champ. Il est très difficile de choisir logiquement des « première nécessité » soumis au taux réduit parmi l'ensemble des biens et services dans l'économie. Nous pouvons tirer des leçons de l'expérience française, sur ce point, de la complexité de déterminer le taux de TVA applicable⁵². En effet, même dans le projet le plus simple, appliquant le taux réduit aux produits alimentaires sauf les boissons alcoolisées, de nombreuses difficultés ont été évoquées : est-ce que l'on applique le taux réduit aux plats fournis dans un restaurant ? ; Comment diviser un paquet de gâteaux avec un jouet pour un enfant (en part de gâteau et part de jouet) ? Que penser des assaisonnements contenant de l'alcool ?, etc.

Ces difficultés et complexités apporteraient non seulement la méfiance et la mauvaise compréhension des consommateurs et des entreprises à l'égard de la TVA, mais également entraveraient le développement des activités économiques. L'imprévisibilité sur le taux applicable et le coût de conformité important ferait hésiter des producteurs à investir dans le développement d'un nouveau produit et service, notamment dans un nouveau domaine ayant la possibilité d'apporter la croissance plus forte.

D'ailleurs, le coût administratif auprès des entreprises augmenterait considérablement. Selon un chiffre présenté au Conseil des partis gouvernementaux⁵³, l'application du taux réduit à tous les produits alimentaires obligera une charge administrative supplémentaire comme les coûts de jugement et de classification des articles, à trois millions d'entreprises (les agriculteurs, pêcheurs, commerçants de gros et de détail, les fabricants des produits alimentaires, les exploitants de services alimentaires, etc.). De reste, l'augmentation de coût administratif s'étendrait à de vastes domaines, en exigeant le changement de la gestion des achats et des

⁵⁰ Pour les bénéficiaires de la retraite de base, 38 euros (5 000 yens) est ajoutés par personne. Les plafonds de revenu des bénéficiaires dépendent de la situation familiale et de la ville : pour la prestation aux ménages modestes, le plafond est 19 669 euros (2,55 millions de yens) de salaire annuel avec trois personnes à charge dans des arrondissements à Tokyo, alors que pour les ménages avec des enfants il est 73 846 euros (9,6 millions de yens). Pour l'année fiscale 2015, les montants ont été réduits à 46 euros (6 000 yen) par ménage aux ménages modestes, à 23 euros (3 000 yen) par enfant aux ménages avec des enfants.

⁵¹ Ministère de la santé, du travail et de la sécurité sociale, « Sommaire de la prestation sociale spéciale et temporaire » « Sommaire de la prestation spéciale et temporaire pour les familles avec des enfants »

⁵² cf. La section B de la chapitre III dans la deuxième partie (p.25)

⁵³ L'assemblée au 22 mai 2015

stocks, la rénovation de logiciels, ainsi qu'en impactant sur une série de flux d'affaires. Certaines petites et moyennes entreprises auraient des difficultés à mettre en conformité, étant donné que de nombreux petits commerçants et fabricants font leurs affaires en tenant les registres à la main.

3. Le taux réduit devient l'intérêt politique

Une fois le taux réduit appliqué à un bien ou à un service, il sera difficile de revenir sur ce privilège politique. Nous pouvons imaginer que de nombreux représentants de différents secteurs adresseront une requête au Ministère des finances et auprès des partis politiques au pouvoir pendant la période de la révision fiscale à compter de l'introduction d'un taux réduit. Même si le champ initial du taux réduit est bien limité aux produits alimentaires, par exemple, il est difficile d'estimer que le gouvernement puisse refuser des demandes constantes d'applications de taux réduit sur d'autres catégories de biens et de services. La concurrence entre les partis politiques pourra favoriser une démarche « clientéliste ».

4. La perte de recettes

Un autre défi du taux réduit est la perte de recettes fiscales. Comme précédemment vu, le relèvement du taux de TVA a pour objet d'assurer la ressource financière stable de la sécurité sociale. L'utilisation fixée conduit donc l'augmentation supplémentaire du taux normal afin de compenser le manque de financement causé par l'introduction du taux réduit. En effet, selon l'estimation présentée au Conseil des partis gouvernementaux, 2 points de la baisse de taux de TVA sur les produits alimentaires (sauf les boissons alcoolisées) diminuera 10 milliards d'euros (1 300 milliards de yens) de recettes fiscales.

Il y a donc le risque d'un cercle vicieux : l'introduction du taux réduit exige l'augmentation du taux normal pour financer la diminution des recettes, ce qui apportera une aggravation de la régressivité de la TVA. Par conséquent, la préoccupation de l'impact régressif serait permanente bien que l'on introduise un taux réduit très bas, puisque le taux réduit lui-même n'est pas efficace pour l'atténuer.

Conclusion

Comme nous avons vu, le taux réduit ne semble pas suffisamment efficace par rapport aux objectifs qui lui sont assignés, à savoir la redistribution et le soutien d'un secteur économique. Même à supposer que la TVA soit régressive et que cet effet négatif doive être compensé dans le système fiscal par des mesures de distributivité liées au taux, ces dernières sont largement insuffisantes. Étant donné que le taux réduit n'est pas un outil satisfaisant pour la politique redistributive en termes d'efficacité, de coût, et ainsi de justice, il est nécessaire de trouver des mesures au sein de l'ensemble des outils fiscaux.

Quant à la politique économique en faveur de certains secteurs, il serait pertinent de prendre des mesures eu égard à tous les outils en les comparant. Le taux réduit de TVA n'est, dans la plupart de cas, pas un moyen satisfaisant pour dynamiser l'économie, puisque le passage de l'impact de la baisse du taux sur la demande, l'emploi, et la croissance est tellement long et complexe qu'une majeure partie de la baisse du taux serait absorbée par différents éléments économiques.

Le Japon pourrait donc tirer les leçons de cette réalité en France. Comme nous l'avons exposé, la TVA japonaise se trouve à un grand tournant : soit prendre un chemin vers la TVA complexe comme les TVA traditionnelles dans des pays européens, soit rester au modèle simple et rentable. Le taux réduit de la TVA est un exemple typique d'une politique irréversible.

Il serait donc essentiel à l'avenir de maintenir les avantages de la TVA et de son fort rendement, pour favoriser la durabilité des finances publiques. La première introduction d'un taux réduit peut être une étincelle qui engendre un grand feu. Une fois l'application du taux réduit à tel bien ou tel service mise en place, il s'avérerait presque impossible de l'enlever. Ensuite, un intérêt politique amène un grand risque d'injustice et d'inégalité : des secteurs avec une forte influence politique (grâce à leur ampleur, leur puissance financière, etc.) pourraient plus bénéficier du taux réduit.

Malgré toutes ces préoccupations, il semble que le taux réduit sera introduit dans le futur proche. Dans ce cas, il est indispensable que le gouvernement explique clairement aux citoyens la nécessité de cette disposition car une compréhension insuffisante et la méfiance du public à l'égard de la politique des finances publiques entrave la possibilité de conduire des réformes à l'avenir.

Le redressement des finances publiques ne peut se limiter au prochain relèvement de la TVA, mais devra être poursuivi à long terme. À travers ce processus, la flexibilité des politiques publiques est importante : le gouvernement devra toujours examiner ses décisions politiques précédentes et les réviser si nécessaire, en cherchant l'équilibre entre la pertinence d'une politique et l'opinion publique.

Bibliographie

Documents législatifs

- Code général des impôts
- Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée
- Directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires
- Annexe au projet de loi de finances pour 2015 « Évaluation des voies et moyens Tome I Recettes », « Évaluation des voies et moyens Tome II Dépenses fiscales »

Recherches, Rapports

- Atkinson A.B. et Stiglitz J.E. (1976), « The Design of Tax Structure : Direct versus Indirect Taxation »
- Assemblée nationale (2012), « Rapport d'information relatif aux conséquences de la baisse du taux de TVA dans la restauration », Rapport d'information, n°337, pp.5-18
- Center for Social and Economic Research (2012), « Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report »
- Center for Social and Economic Research (2013), « 2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States »
- Charlet A. et Owens J. (2010) « Une perspective internationale sur la TVA », *Revue de droit fiscal*, n°39, pp. 9-17
- Commission européenne (2011), « Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et sociale européen sur l'avenir de la TVA - Vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique », COM(2011) 851 final
- Commission européenne (2015), « Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne »
- Conseil des Prélèvements Obligatoires (2011), « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs », mai 2011
- Copenhagen Economics (2007), « Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union Final report »
- Cour des comptes (2012), « La gestion et le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée »
- Ide E. (2014), « Examen du taux réduit et de la prestation comme une mesure pour atténuer la régressivité », *Zeiken*, Vol.30, n°176, pp. 32-38
- Koike T. (2008), « Les discussions autour de la TVA », Issue Brief n°609, Bibliothèque Nationale du Parlement

- Lafféter Q. et Sillard P. (2014), « L’addition est-elle moins salée ? - La réponse des prix à la baisse de TVA dans la restauration en France », Document de travail, n°F1404, INSEE
- Ministère de l’artisanat du commerce et du tourisme (2012), « Bilan du contrat d’avenir dans la restauration 23 novembre 2012 »
- OCDE (2014), « Consumption Tax Trend 2014 »
- Quantin S., Robin M. et Accardo J. (2015), « Évaluation de l’impact de la baisse du taux de TVA de juillet 2009 », E2015/02, Document de travail, INSEE
- Ruiz N. et Trannoy A. (2008), « La caractèrè régressif des taxes indirectes : les enseignements d’un modèlè de microsimulation », *Économie et Statistique*, n°413, pp. 21-46.
- Suzuki H. et Kanda K. (2014), « L’augmentation de la TVA et les mesures en faveurs des modestes », Recherche trimestrielle, Vol.13, Daiwa Institute of Research, pp.50-65
- Suzuki M. (2014), « Faut-il introduire le taux réduit ? Série du plan de TVA N°2 », Mizuho Insight, le 19 décembre 2014, Mizuho Reserach Institute
- Yokota N. (2013), « Les mesures pour atténuer la régressivité dans l’augmentation de la TVA », *Waseda shô-gaku*, n°434, pp.583-601

Articles

- Otake F. (2014), « Pourquoi le taux réduit est-il populaire ? - le 17 juillet 2014 », Japan center for economic research
: <http://www.jcer.or.jp/column/otake/index655.html>
- « Contrat d’avenir entre les organisations professionnelles et l’État en faveur des consommateurs, des salariés et de la modernisation du secteur de la restauration », 28 avril 2009
- Le Parisien, le 22 octobre 2010, « Offres «triple play» : l’Assemblée vote la hausse de la TVA »
: <http://www.leparisien.fr/economie/votre-argent/offres-triple-play-l-assemblee-vote-la-hausse-de-la-tva-22-10-2010-1119804.php>
- Yomiuri Online, le 20 novembre 2014, « Le taux réduit, dans le même temps de l’augmentation de TVA... Le Premier ministre s’engage dans le programme électoral »
: <http://www.yomiuri.co.jp/election/shugin/2014/news1/20141119-OYT1T50155.html>

Sites internet

- Site officiel de l’administration française (au 7 juin 2015)
: <http://vosdroits.service-public.fr/professionnels-entreprises/F23567.xhtml>

Autres

- La Commission gouvernementale de la fiscalité (Japon), « L'idée de base de la réforme fondamentale de la fiscalité », novembre 2007
- La Conseil des partis gouvernementaux de la fiscalité et les partis politiques au pouvoir (Japon), « Documents du comité d'examen du taux réduit de la TVA », 22 mai 2015
- La Fédération des organisations économiques japonaises, etc., « Opinion opposée à l'introduction du taux multiple de la TVA », juillet 2014
- Parti Libéral Démocrate et Kômeito (2013), « La grande ligne de la révision fiscale pour l'année 2014 », décembre 2013
- Sankei et le FNN, « Sondage d'opinion de Sankei et le FNN - les questions et les réponses principales, le 18 et 19 octobre 2014

: <http://www.sankei.com/politics/news/141124/plt1411240037-n1.html>