



Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2006 / 3

UN BON DEMARRAGE POUR LE CADRE VT
Les premiers résultats des éléments portés dans le cadre VT dans la
déclarations de TVA 2005

Ce texte est paru le 16 mars 2006 dans le journal télématique FiscoOggi.it

Roberto Convenevo

Le nouveau cadre VT de la déclaration TVA 2005

Dans la déclaration TVA pour l'année 2005 un nouveau cadre indiquant la répartition régionale des ventes aux consommateurs finaux a été introduit. Les premiers résultats statistiques ont été analysés. A côté de l'"Irap", le fédéralisme fiscal pourra désormais se prévaloir d'un deuxième pilier important: la TVA régionalisée. L'Italie est le premier pays qui a pris des initiatives concrètes afin de "réviser" cette taxe afin de combattre son évasion avec succès. Il s'agit de l'approche la plus efficace pour éviter de parcourir le même chemin que la Commission de Bruxelles qui, dans le but de combattre les fraudes toujours plus importantes, risque de dénaturer définitivement la logique de cette taxe.

Il nuovo quadro VT della dichiarazione Iva 2005

Nella dichiarazione Iva 2005 è stato inserito un nuovo quadro per indicare la ripartizione regionale delle vendite a consumatori finali. I primi risultati statistici sono analizzati. Accanto all'Irap il federalismo fiscale potrà disporre di un secondo rilevante pilastro: l'Iva regionalizzata. L'Italia è il primo paese UE che si muove concretamente sulla strada della "riprogettazione" del tributo per contrastare fattivamente la sua evasione. E' questa l'impostazione più efficace per evitare di continuare a percorrere la strada della Commissione di Bruxelles, che, con le sue continue "deroghe" accordate agli Stati Membri nell'intento di contrastare le crescenti frodi Iva, rischia di snaturare definitivamente la logica dell'imposta.

Der neue VT-Rahmen der Mehrwertsteuererklärung 2005

In der Mehrwertsteuer-Erklärung für das Jahr 2005 ist ein neuer Rahmen, der die Endverbraucher die regionale Verteilung der Verkäufe darauf hinweist, eingeführt worden. Die ersten statistischen Ergebnisse sind analysiert worden. Von "Irap" abgesehen, der fiskalische Föderalismus kann sich von nun an von einem zweiten wichtigen Pfeiler vorherrschen: die dezentralisierte Mehrwertsteuer. Italien ist das erste Land, das konkrete Initiativen ergriffen hat, um diese Steuer "zu überprüfen", um die Steuerhinterziehung erfolgreich zu bekämpfen. Es handelt sich um das wirksamste Konzept, um zu vermeiden, denselben Weg zu durchqueren als die europäische Kommission, die, mit dem Ziel den immer wichtigeren Betrug zu bekämpfen, definitiv die Logik dieser Steuer denaturieren könnte.

New framework VT of the VAT statement 2005

In the VAT statement for 2005 a new framework indicating the regional distribution of sales to the final consumers was introduced. The first statistical results were analyzed. Apart from "Irap", the fiscal federalism will be able now to avail itself of a second important pillar: regionalized VAT. Italy is the first country which took concrete initiatives in order to "revise" this tax in order to fight its evasion successfully. This involves the most effective approach to avoid following the same way as the European Commission which, with the aim of fighting still more important frauds, is likely to misrepresent the logic of this tax definitively.

El nuevo marco VT de la declaración IVA 2005

En la declaración IVA para el año 2005 se introdujo un nuevo marco que indicaba la distribución regional de las ventas a los consumidores finales. Se analizaron los primeros resultados estadísticos. Con el "Irap", el federalismo fiscal podrá en adelante prevalerse de un segundo pilar importante: el IVA regionalizado. Italia es el primer país que tomó iniciativas concretas con el fin de "revisar" este impuesto con el fin de combatir su evasión con éxito. Se trata del enfoque más eficaz para evitar recorrer el mismo camino que la Comisión de Bruselas que, con el fin de combatir los fraudes cada vez más importantes, corre el riesgo de desvirtuar definitivamente la lógica de este impuesto.

UN BON DEMARRAGE POUR LE CADRE VT

Les premiers résultats des éléments portés dans le cadre VT de la déclaration de TVA 2005

Roberto Convevole, responsable du Bureau d'Etudes de l'Agenzia delle Entrate

Introduction¹ :

La déclaration de TVA 2005 comprend une nouveauté extrêmement importante : le cadre VT sur la "Répartition territoriale de la TVA à la consommation". L'importance conceptuelle de cette nouveauté administrative réside dans le fait que, pour la première fois dans l'histoire de l'impôt né en France en 1954, dans la déclaration sont indiquées séparément les opérations imposables que les opérateurs ont effectué à l'égard d'autres opérateurs assujettis à la TVA (ventes aux détenteurs de n° TVA) et/ou aux consommateurs finaux (ventes aux non détenteurs de n° de TVA), ces derniers étant les contribuables de fait de l'impôt. Cette simple opération met immédiatement en évidence les flux d'opérations imposables sur lesquels il n'est pas possible d'imputer l'impôt payé en amont; par conséquent, on peut déterminer la base imposable *finale* de l'impôt qui peut être simultanément rattachée à un territoire en allant au-delà de l'indétermination macroéconomique ayant caractérisé jusqu'à présent l'impôt.

La déclaration 2005 est l'accomplissement d'un parcours commencé en 1994 lorsque dans le livre blanc du Ministère des Finances fut énoncé le concept de "*fractionnement de la TVA encaissée sur les ventes*". Ce concept fut par la suite développé dans un important essai écrit par MM. Maré et Vitaletti au printemps 1996². Cette même année, les spécialistes britanniques Keen et Smith proposèrent une distinction conceptuellement semblable afin de passer au régime définitif³. En janvier 1997, grâce à Giancarlo Fornari⁴ et au SeCIT on arriva à insérer dans la déclaration de TVA de manière expérimentale, compte tenu des délais de présentation de la nouveauté, un cadre destiné à l'indication des ventes TVA effectuées en 1996 vis-à-vis des consommateurs finaux (pourcentage des ventes destinées aux assujettis sans n° de TVA). Bien que l'adhésion à cette disposition se fasse de façon volontaire, près d'un million de déclarants a rempli le cadre. L'absence de diffusion de

¹ Ce texte est paru le 16 Mars 2006 dans le journal télématique « FiscoOggi.it » et a été traduit par le service de l'Attachée fiscale près l'Ambassade de France en Italie.

² Mauro Maré et Giuseppe Vitaletti : "La taxation des consommations dans l'Union Européenne. Effets économiques et hypothèse de réforme " Il fisco, n. 15, avril 1996. La lecture de cet essai à distance de plusieurs années permet de comprendre le chemin parcouru entre-temps sur le thème du fractionnement. En effet, le choix de l'Agence des Impôts de configurer le cadre VT comme il apparaît aujourd'hui, s'avère plus simple que ce qui était préconisé en 1996. La confrontation avec les représentants des catégories socio-professionnelles, en particulier le CNA, fut cruciale en automne 2003, car elle a permis de réaliser l'idée originaire de la manière la plus simple.

³ Michael Keen et Stephen Smith "VIVAT an alternative VAT for the EU. The futures of value added tax in the European Union", en Economic Policy, n. 23 October 1966. Cet important essai avait pour objectif de suggérer un parcours réaliste pour aboutir au régime définitif de la TVA en allant au-delà du régime transitoire, entré en vigueur le 1° janvier 1993, qui devait durer peu d'années, et qui par la suite est devenu en effet « définitif ». Les deux auteurs britanniques ne pensèrent pas à ce que maintenant a réalisé l'Agence des Impôts avec le cadre VT mais, implicitement, ils faisaient référence à un concept analogue lorsqu'ils suggérèrent d'établir un barème standard, identique pour tous les États Membres (EM) de l'UE, applicable aux opérations imposables ayant pour contractants uniquement les assujettis à la TVA. Cela équivaut, logiquement, à distinguer les ventes imposables destinées aux assujettis à la TVA de celles destinées aux consommateurs finaux (ou équivalents comme les administrations publiques). Ces dernières auraient été taxées avec des barèmes décidés librement par chaque Etat membre. La séparation des ventes, selon l'acquéreur, coïncide exactement avec le raisonnement développé par MM. Maré et Vitaletti en 1996. Le mécanisme de la VIVAT est exposé dans le livre « La taxe sur la valeur ajoutée, dix-neuvième rapport au Président de la République » Juin 2001, par le Conseil des Impôts, pp. 315-317 du Journal Officiel.

⁴ Giancarlo Fornari était à l'époque le responsable du *Bureau central pour le développement du civisme fiscal et pour l'information du contribuable* auprès du Secrétariat général. Le SeCIT était le Servizio centrale degli Ispettori Tributarî du Ministère des Finances.

l'information au sein de l'Administration fiscale de l'époque, fit que la nouvelle disposition ne fut pas insérée dans la déclaration de 1998, tombant ainsi dans l'oubli.

Le comportement des assujettis

L'envoi télématique des déclarations de TVA 2005 pour l'année d'imposition 2004 a concerné 5.093.606 contribuables ayant un chiffre d'affaires supérieur à zéro⁵. 97,39% d'entre eux ont indiqué comment ont été réparties les opérations imposables entre celles destinées aux consommateurs finaux et celles destinées aux assujettis à la T.VA. L'information est basée sur un nombre considérable de données.

QUADRO VT RIPARTIZIONE TERRITORIALE DELL'IVA AL CONSUMO		1		2	
		Totale operazioni imponibili		Totale imposta	
VT1 Ripartizione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA			.00		.00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
			.00		.00
		Operazioni imponibili verso soggetti IVA		Imposta	
			.00		.00
		Operazioni imponibili verso consumatori finali		Imposta	
VT2	Abruzzo		.00		.00
VT3	Basilicata		.00		.00
VT4	Bolzano		.00		.00
VT5	Calabria		.00		.00
VT6	Campania		.00		.00
VT7	Emilia Romagna		.00		.00
VT8	Friuli Venezia Giulia		.00		.00
VT9	Lazio		.00		.00
VT10	Liguria		.00		.00
VT11	Lombardia		.00		.00
VT12	Marche		.00		.00
VT13	Molise		.00		.00
VT14	Piemonte		.00		.00
VT15	Puglia		.00		.00
VT16	Sardegna		.00		.00
VT17	Sicilia		.00		.00
VT18	Toscana		.00		.00
VT19	Trento		.00		.00
VT20	Umbria		.00		.00
VT21	Valle d'Aosta		.00		.00
VT22	Veneto		.00		.00

Figure 1

Le cadre VT est composé de deux parties (cfr. figure 1). Dans la première, la section VT1, le contribuable doit indiquer la valeur totale de ses opérations imposables et les décomposer par destination entre les consommateurs finaux et les autres assujettis à la TVA. La procédure est la même pour l'impôt correspondant. Dans la deuxième section du cadre VT (c'est à dire les lignes 2 à 22), le contribuable doit répartir par région de destination uniquement les opérations imposables vers des consommateurs finaux⁶.

Si le total des contribuables ayant rempli en tout ou en partie le cadre VT est égal à 100, on observe ce qui suit :

- a) 57,66% d'entre eux n'ont pas rempli la ligne relative à la région dans laquelle ils ont réalisé les ventes destinées à la consommation finale (cf. tableau 1), et représentent 42,83% des ventes finales ;
- b) 41,88% d'entre eux ont indiqué une seule région d'exercice (tableau 2), avec 47,22% destinées aux ventes finales ;
- c) 0,45% d'entre eux ont indiqué deux régions ou plus (tableau 3), avec 9,94% destinées aux ventes finales.

⁵ (Seuls 132.688 n'ont pas rempli le cadre VT).

⁶ Il faut noter que la section régionale est construite de manière identique à celle introduite en 1998 pour l'Irap (impôt régional sur les activités productives).

Il ressort que 57,16% (c'est-à-dire la somme totale des tableaux 2 et 3) des ventes destinées à la consommation finale peuvent être rattachées régionalement.

Ces données sont significatives pour deux raisons, examinons les brièvement .

Avant tout en confrontant les différents cadres, nous pouvons isoler les contribuables qui réalisent uniquement des opérations imposables destinées à d'autres assujettis à la TVA (ils sont 46,4%) et qui ne devaient pas remplir par conséquent, les lignes régionales.

53,6% des opérateurs économiques ont en revanche effectué des ventes destinées à la consommation finale ou des ventes mixtes. Ainsi, selon les renseignements tirés du tableau n.1, un peu moins de 2.200.000 contribuables n'entrent pas dans nos analyses, alors que les contribuables qui devront être affectés dans chaque région en ayant recours aux informations tirées des adresses figurant dans les bases de données administratives, sont au nombre d'environ 528.000. En somme, aujourd'hui déjà, 79% des opérateurs économiques ayant effectué des ventes destinées aux consommateurs finaux sont situés territorialement en fonction de leurs ventes.

En second lieu, nous pouvons constater que les déclarants concernés par des ventes à la consommation effectuées dans plus d'une région ne sont que 21.177. Ce nombre peut sembler trop faible et donc inexact, mais il reflète en réalité, les caractéristiques de notre économie, fondée, s'agissant des ventes finales aux familles, sur des petites unités de production caractérisées par un tissu de demande interne circonscrit à un niveau sous-régional. Ceci concerne par ailleurs aussi l'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive) et par conséquent les établissements de production. Il est constaté en effet que les assujettis à l'Irap disposant d'unités de production dans au moins deux régions sont à peine plus de 15.000 (chiffre relatif à l'année d'imposition 2002, dernière disponible).

En fait, un seul contribuable sur 120 parmi ceux concernés par les ventes aux consommateurs finaux, effectue des ventes dans plus d'une région et cette catégorie réduite a dû supporter une obligation supplémentaire par rapport au passé. Mais il s'agit aussi des contribuables les mieux organisés d'un point de vue comptable et qui ont donc le plus de facilités pour relever les données. Imaginons deux cas limites : une chaîne de supermarchés et une cave coopérative. Il est évident que la chaîne de supermarchés est capable d'indiquer avec une précision millimétrique le nombre de ses ventes à la consommation finale dans chaque quartier des villes où elle opère. La cave coopérative située par exemple en Toscane ou en Sicile, qui effectue des ventes par correspondance dans toute l'Italie (nous parlons de ventes effectuées au profit de personnes sans n° de TVA) sait parfaitement où sont localisés ses acquéreurs. Disposant en outre d'une comptabilité sur ordinateur, elle est parfaitement en mesure de faire apparaître les informations relatives à chaque région.

On pourra objecter qu'environ 21% des déclarants n'a pas rempli la ligne relative à la région. Mais, compte tenu du raisonnement effectué auparavant, il est évident qu'il s'agit de contribuables effectuant des ventes à la consommation dans une seule région.

Les résultats du relevé

Il ressort du tableau 4 que la TVA facturée sur le total des opérations imposables s'est élevée en 2004 à plus de 413.000 millions d'euros. De ce chiffre, 67.669 millions d'euros concernent les opérations imposables vers des *consommateurs finaux* et 345.517 millions les opérations imposables vers des *assujettis à la TVA*. Les 67.669 millions représentent la TVA payée par les « consommateurs finaux » sur leurs achats tandis que les 345.517 millions représentent deux rubriques distinctes : a) la TVA déductible sur les achats et effectivement déduite par les assujettis à la TVA ; b) la TVA non déductible sur les achats (non déductibilité *subjective* et non déductibilité *objective*). La rubrique b) contribuera, avec les 67.669 millions d'euros, à former le rendement final de l'impôt appelé communément TVA nette encaissée.

Selon la source ISTAT, qui en plus des données sur les versements, recense également celles relatives aux remboursements demandés et aux compensations effectuées, nous savons que l'année 2004 s'est close avec une TVA nette encaissée égale à 81.457 millions d'euros, y compris les

recettes qui dans les années passées étaient versées par les « Monopoles d'Etat » qui depuis 2002 présentent la déclarations de TVA ayant été privatisés⁷.

Si nous rapportons la TVA sur la consommation finale au total de la TVA nette encaissée (nette des Monopoles d'Etat), nous obtenons un poids égal à environ 83%. Il est donc constaté que la TVA restante à attribuer aux régions est de peu supérieure à 17% du total et dérive, comme nous l'avons dit précédemment, de la non déductibilité *subjective* et *objective* des déclarants.

Dans les faits, la TVA sur la consommation finale indiquée dans le cadre VT comprend :

- a) les consommations finales imposables des familles ;
- b) les investissements des familles (habitations et requalification du patrimoine immobilier) ;
- c) les achats intermédiaires de l'administration publique ;
- d) les investissements en ouvrages publics.

⁷ Il convient de rappeler que la TVA de compétence des tabacs peut être rattachée à un territoire au niveau de chaque commune, ou de l'arrondissement pour les grandes villes car les consommations de tabac sont disponibles pour chaque bureau de tabac.

Tableau 1: Cadre VT rempli sans indiquer la région d'exercice – en millions d'€

		Nombre de cadres remplis		2.704.993	
		Total opérations imposables	1.441.137	Impôt total	260.854
VT1	Répartition des opérations imposables effectuées à l'encontre des consommateurs finaux et d'assujettis titulaires de n° d'identification à la TVA	Opérations imposables à destination des consommateurs finaux	221.643	Impôt	25.146
		Opérations imposables à destination des assujettis à la TVA	1.219.461	Impôt	235.705

Tableau 2 : Cadre VT rempli en indiquant une seule région d'exercice – en millions d'€

		Nombre de cadres remplis		1.964.748	
		Total opérations imposables	652.390	Impôt total	120.040
VT1	Répartition des opérations imposables effectuées à l'encontre des consommateurs finaux et d'assujettis titulaires de n° d'identification à la TVA	Opérations imposables à destination des consommateurs finaux	244.380	Impôt	34.787
		Opérations imposables à destination des assujettis à la TVA	408.011	Impôt	85.254

Tableau 3 : Cadre VT rempli en indiquant plusieurs régions d'exercice – en millions d'€

		Nombre de cadres remplis		21.177	
		Total opérations imposables	194.280	Impôt total	32.294
VT1	Répartition des opérations imposables effectuées à l'encontre des consommateurs finaux et d'assujettis titulaires de n° d'identification à la TVA	Opérations imposables à destination des consommateurs finaux	51.429	Impôt	7.736
		Opérations imposables à destination des assujettis à la TVA	142.850	Impôt	24.558

Tableau 4 – Ligne 1 – Opérations imposables et impôt – Total général – en millions d'€

		Nombre de cadres remplis		4.690.918	
		Total opérations imposables	2.287.807	Total impôt	413.188
VT1	Répartition des opérations imposables effectuées à l'encontre des consommateurs finaux et d'assujettis titulaires de n° d'identification à la TVA	Opérations imposables à destination des consommateurs finaux	517.451	Impôt	67.669
		Opérations imposables à destination des assujettis à la TVA	1.770.321	Impôt	345.517

Figure 2 : Répartition des opérations imposables: fréquences

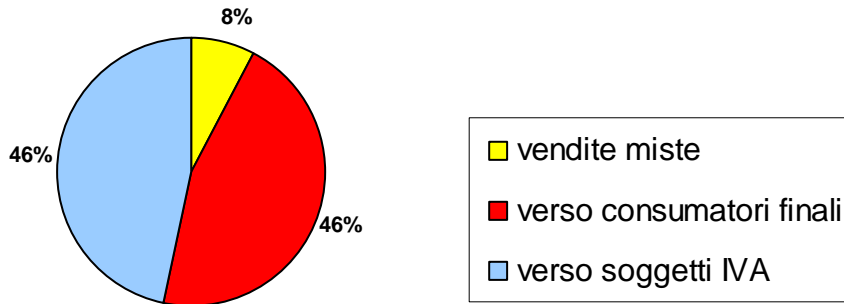
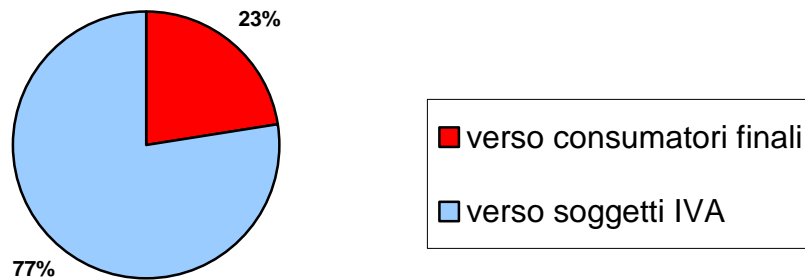


Figure 3 : Répartitions des opérations imposables: volumes des ventes



L'utilité de ces données

Pour comprendre parfaitement la signification des informations fournies par le cadre VT, il suffit de prendre comme exemple les dernières données publiées par l'Anagrafe Tributaria, nous savons que la TVA nette encaissée en 2001 a été versée de la façon suivante :

Nord 66% ; Centre 26% ; Sud 8%.

Cette distribution reflète le lieu de situation des sièges légaux des entreprises et est très semblable au versement de l'Ires (Imposta sul reddito delle società). Il suffit de penser que trois régions (Piémont, Lombardie, Latium), représentent à elles seules presque les 2/3 des versements de TVA.

Si nous considérons en revanche la territorialisation de la TVA sur la consommation finale (avec les postes liés à celle-ci), quoique *incomplète* pour les motifs rappelés précédemment, la situation en puissance qui se profile pour 2004 est la suivante :

Nord 56% ; Centre 22% ; Sud 22%.

Il s'agit bien évidemment de données préliminaires mais leur signification saute aux yeux : la distribution régionale des consommations finales (et des postes assimilés), qui restent frappées par

la TVA, n'a aucune corrélation avec la distribution régionale des versements de TVA ⁸. Et ceci reste vrai même si, a posteriori, il devait être constaté que dans la région « X » le poids de la TVA territoriale est identique à celui de la TVA versée : il s'agirait d'une coïncidence, les deux concepts étant logiquement trop distincts entre eux.

Approfondissements analytiques ultérieurs

Bien que les résultats obtenus semblent très prometteurs, il est nécessaire d'affronter certains thèmes particuliers, utiles pour compléter la régionalisation et arriver ainsi à 100% des recettes nettes encaissées, tels que par exemple ceux relatifs à :

- 1) *administrations publiques* : nous savons bien que le Latium centralise une partie des achats qui, même s'ils se rapportent à l'administration publique, sont cependant destinés à être utilisés dans d'autres régions. Il sera nécessaire de faire un recoupement avec la distribution régionale de la base imposable à l'Irap.
- 2) *banques et assurances* : pour ces organismes, caractérisés massivement par des opérations exonérées, la territorialisation de la base imposable relative à la non déductibilité subjective sera vérifiée en examinant la territorialisation de la production nette Irap du secteur financier.
- 3) *non déductibilité objective* (carburants, automobiles, etc... mais aussi investissements non déductibles) : pour les 21.000 contribuables ayant indiqué des ventes à consommation finale dans plus d'une région, il faudra réfléchir sur la répartition au niveau régional de la non déductibilité objective sur la base de leurs ventes à consommation finale (familles) et aux administrations publiques (une sorte de pro rata).
- 4) *investissements en habitations et requalification du patrimoine immobilier effectués par les familles* : il faudra vérifier si les données sont cohérentes avec la distribution régionale des investissements par branche de production du secteur constructions de source ISTAT.

Le tout pourra ensuite être analysé ultérieurement en utilisant aussi le tableau des Entrées-Sorties de TVA (*Flux intersectoriels de la base TVA imposable et impôt correspondant*) que le Bureau d'Etudes est en train de terminer. En effet, un aspect important dans le travail de quadrature réside dans l'analyse des données par secteur d'activité économique des déclarants.

Perspectives futures

Dans un contexte fédéral, la TVA est destinée à revêtir un rôle central, certainement beaucoup plus important que celui qui lui est attribué aujourd'hui pour le fonds de péréquation de la dépense sanitaire prévu par le décret législatif n° 56/2000 ⁹.

La doctrine en matière de « *Scienza delle finanze* » a codifié les impôts en deux grandes familles : les impôts *directs* et les impôts *indirects*¹⁰. Le temps est venu pour une nouvelle classification les distinguant selon la destination économique des revenus qui sont frappés par l'impôt. Les impôts

⁸ Nous devons naturellement attendre non seulement le traitement des données relatives aux 528.000 déclarants qui ne se sont pas placés dans les lignes régionales, mais aussi le nettoyage et la quadrature des données, c'est-à-dire la cohérence d'ensemble des données transmises qu'habituellement l'Anagrafe Tributaria effectue avant de rendre les déclarations fiscales publiques. Le résultat final pourra donc être différent de celui se profilant avec les informations disponibles à ce jour.

⁹ Dans la période de transition, et tant que le décret législatif n° 56/2000 sera en vigueur, la Comptabilité Publique pourra déterminer la part de coparticipation régionale à la TVA de façon plus objective et transparente sur la base des consommations finales obtenues à partir des déclarations fiscales et non sur la base d'estimations statistiques qui incluent par définition la fraude fiscale. Il s'agit en fait d'utiliser une mesure analogue à celle de la coparticipation Irap qui intervient sur la base des déclarations et non sur celle de la valeur ajoutée de l'ISTAT, qui est une estimation statistique. En conclusion, lors d'une coparticipation d'un quelconque impôt, le seul paramètre possible est celui de sa base imposable. Dans le cas contraire, un *élément redistributif* serait contenu à l'intérieur de la coparticipation.

¹⁰ En Italie il existe une distinction très nette entre « *Diritto tributario* » et « *Scienza delle finanze* » : le premier est assimilable au droit fiscal alors que la deuxième est une discipline typiquement italienne comme l'a reconnu le prix Nobel américain James Buchanan. La « *Scienza delle finanze* » a pour objet l'étude des interactions entre le fiscal et l'économie (politique) en particulier l'effet économique des impôts. Le « *Diritto tributario* » quand à lui se limite aux normes juridiques.

devraient par conséquent être distingués dans trois groupes : sur la *production*, sur les *revenus distribués*, sur la *consommation*. Les implications dépendant des choix de politique économique dans une optique plus transparente et convaincante des relations existantes entre objectifs et instruments, deviendraient ainsi plus évidentes. Pour rester sur les quatre principaux impôts du système en vigueur en Italie, l'Irap est un impôt sur la *production* ; l'Ire (Imposta sul reddito) et l'Ires (Imposta sulle società) sont des impôts sur les *revenus* ; la TVA est un impôt sur la *consommation*.

Ainsi qu'il ressort du tableau 5, si on ne tient pas compte des retraités dans la base Ire -sur lesquels- ne peut peser la responsabilité de l'assainissement des finances publiques, l'Irap et la TVA sont les impôts ayant la plus vaste base imposable et le rendement de l'Irap est majeur de celui de l'Ires. Tout simplement, la primauté du binôme Irap/TVA ressort également des données : la base imposable est exactement le double de celle de Ire/Ires ¹¹ (cfr. colonne 4 du tableau 5).

Maintenant, avec le cadre VT, la TVA sera elle aussi régionalisable. Et tout le monde sait que la référence au « territoire » est décisive pour une réduction de la fraude qui fasse passer le système économique italien de la pathologie à la physiologie. Les autonomies locales auront intérêt de récupérer le produit de la fraude car cela leur permettra de disposer de recettes complémentaires sans augmenter les taux et ceci à plus forte raison dans un contexte tel que dessiné par l'art. 57 de la Constitution qui pose comme condition la *non variation de la pression fiscale* dans la transformation du système en vigueur au système fédéral. Le principe de l'art. 57 devrait être interprété en distinguant la pression fiscale *effective* (celle perçue par les citoyens et qui dépend des taux légaux en vigueur), de la pression fiscale *apparente* (celle qui est calculée sur le PNB statistique et reporté à la ligne 5 du tableau 5 et à la ligne 1 du tableau 6). La non variation prévue par l'art. 57 doit être entendue comme constance des taux légaux et donc de la pression effective. Si les autonomies locales agissent pour récupérer le produit de la fraude, elles seront en mesure *d'accroître* la pression apparente (ligne 1 tableau 6 relatif aux quatre impôts pris en compte) simultanément à la *diminution* de la pression effective (qui se réfère à la totalité des impôts, ligne 5

Tableau 5. Importance des principaux impôts sur le PNB * en 2001

	(1) Base imposable sur le PNB*	(2) Taux moyen	(3) Part sur les recettes totales	(4) Poids sur la somme des quatre impôts : Base imposable	(5) Poids sur la somme des quatre impôts : Recettes
IRAP	51,6%	4,86%	5,91%	36,60%	12,56%
TVA	43,1%	14,82%	15,05%	30,57%	31,98%
IRE**	39,1%	22,16%	20,44%	27,73%	43,42%
IRES	7,2%	33%	5,67%	5,10%	12,05%
Recettes totales		42,73%	100		

* Le PNB est celui de la série ISTAT antérieur à la dernière révision entrée en vigueur en 2006

** La base imposable de l'Ire ne comprend pas les pensions et le taux ne comprend pas les impôts additionnels

¹¹ Comme l'observa il y a soixante ans Cesare Cosciani "la connaissance de la pression fiscale qu'un système fiscal exerce... est indispensable lorsque le système fiscal admet, comme le fait le système italien, le concours concomitant de plusieurs impôts ayant une incidence définitive toujours sur les mêmes revenus" (cfr. « La pression fiscale légale des impôts directs en 1947 » dans *Congiuntura economica*, bulletin d'informations de l'ISE (Institut pour les études d'économie), n° 13, année II, mars 1947.

Tableau 6. Pression fiscale apparente et effective en 2001

	(1) Base imposable sur le PNB *	(2) Taux moyen	(3) Différence en points base du PNB	(4) Valeur en millions d'un point base
Pression fiscale apparente (IRAP+TVA+IRE+IRES)		20,11%		
Economie souterraine ISTAT**	15,85%	0%		
Pression fiscale effective (IRAP+TVA+IRE+IRES) et différence avec la pression apparente		23,90%	379	461,8

* Le PNB est celui de la série ISTAT antérieur à la dernière révision entrée en vigueur en 2006

** Il s'agit de la moyenne entre les hypothèses minimum et maximum estimées par l'ISTAT.

du tableau 5) ¹².

apparente (ligne 1 tableau 6 relatif aux quatre impôts pris en compte) simultanément à la *diminution* de la pression effective (qui se réfère à la totalité des impôts, ligne 5 du tableau 5) ¹³. Dans ce cas, la récupération de recettes dérivant du rétrécissement des zone de fraude ne peut être interprétée comme augmentation de la pression fiscale « *tout court* ». En cas contraire, on arriverait à un paradoxe : confondre la récupération de la base imposable avec une augmentation de la pression fiscale. Au contraire, les recettes ainsi récupérées pourront alternativement être destinées à : « l'assainissement financier » ou à « la restitution fiscale » ou à « des services majeurs » financés avec des *taux légaux inchangés*. Plusieurs « *mix* » répondant à différents choix de politique économique sont naturellement possibles.

¹² Dans le tableau 6, le passage de la pression fiscale *apparente* à la pression fiscale *effective* intervient en soustrayant au montant du PNB l'estimation de l'économie souterraine effectuée par l'ISTAT. Le mécanisme synthétisé dans le texte est le suivant. Si l'action synergique de l'Etat et des collectivités locales aboutit à une récupération de la TVA en partant de la TVA à la consommation, celle-ci se transforme, au travers l'élargissement de la base imposable « *tout court* », en une récupération en cascade pour les autres impôts du tableau 5. A ce stade, pour les quatre impôts examinés, nous pouvons observer : a) une réduction de l'écart entre la pression effective et la pression apparente ; b) la pression fiscale effective demeure inchangée ; c) la pression apparente augmente puisque l'économie souterraine s'est réduite ; d) la pression fiscale effective totale, c'est-à-dire se rapportant à la globalité des recettes, diminue simultanément.

¹³ Dans le tableau 6, le passage de la pression fiscale *apparente* à la pression fiscale *effective* intervient en soustrayant au montant du PNB l'estimation de l'économie souterraine effectuée par l'ISTAT. Le mécanisme synthétisé dans le texte est le suivant. Si l'action synergique de l'Etat et des collectivités locales aboutit à une récupération de la TVA en partant de la TVA à la consommation, celle-ci se transforme, au travers l'élargissement de la base imposable « *tout court* », en une récupération en cascade pour les autres impôts du tableau 5. A ce stade, pour les quatre impôts examinés, nous pouvons observer : a) une réduction de l'écart entre la pression effective et la pression apparente ; b) la pression fiscale effective demeure inchangée ; c) la pression apparente augmente puisque l'économie souterraine s'est réduite ; d) la pression fiscale effective totale, c'est-à-dire se rapportant à la globalité des recettes, diminue simultanément.

Les concepts exposés ci-dessus ont fait l'objet de nombreux débats lors des travaux au sein de la Haute Commission d'étude sur le fédéralisme fiscal qui, en automne 2003, mit au point, avec la pleine participation des représentants des entrepreneurs, le schéma qui a ensuite donné lieu au cadre VT de la déclaration de TVA 2005. Plus particulièrement sur ce point, le président de la Haute Commission Giuseppe Vitaletti a plusieurs fois remarqué¹⁴ :

- a) qu'il est nécessaire de miser sur le renforcement du rôle de la TVA bien au-delà des fonctions qui lui ont été attribuées par le décret législatif 56/2000, en réalisant la décentralisation de l'impôt *en tenant compte de l'effectivité territoriale* du rendement de l'impôt ;
- b) que les probabilités de succès d'un rôle actif des collectivités territoriales sur le front du contrôle fiscal sont maximales pour un impôt comme la TVA et minimales pour les impôts personnels car le contrôle de ces derniers requiert un contrôle territorial trop vaste ;
- c) que les recettes de TVA par habitant sur une base territoriale sont réparties de façon beaucoup plus équitables que celles des impôts personnels ;
- d) qu'il existe une superposition *logique* et *spécifique* entre le public des consommateurs (contribuables de fait de la TVA) et celui des usagers de nombreux services territoriaux distribués par les régions ;
- e) qu'il existe en perspective la possibilité, après autorisation de l'Union Européenne, de mettre en œuvre des formes simples de flexibilité territoriale des recettes en appliquant des augmentations des taux, qui ne devront pas dépasser certaines limites, sur la part de TVA dérivant des consommations des familles.

Le point b) semble particulièrement important dans la « *vexata* » et irrésolue « *quaestio* » de l'importance de la fraude fiscale italienne qui recueille désormais un consentement parlementaire unanime sur la nécessité de la contenir. En effet, si à un certain niveau d'abstraction Saverio Fossati a raison de soutenir que « *le contrôleur ne peut être élu par les contrôlés* »¹⁵, il est cependant vrai que ce grand paradoxe doit être renversé car le contrôleur est *le responsable de la dépense*. C'est ainsi que du « conflit » entre contrôleur et contrôlés, doit nécessairement naître un équilibre, une fois que le « payeur de dernière instance », c'est-à-dire la figure de « Etat/Providence » aura disparu. Dans un tel contexte, il y a une grande différence logique entre la tentative de contenir la fraude à l'impôt sur la consommation et celle de contenir la fraude sur les revenus, chose pour laquelle les collectivités locales ne sont plus équipées depuis quarante ans. Le match est certes ouvert et personne n'a une baguette magique. Il est toutefois certain qu'on ne peut sortir de la situation dans laquelle se trouve le pays qu'avec une conscience et une transparence majeures à tous les niveaux.

Quelques conclusions

1. La réalisation du cadre VT représente une nouveauté administrative importante qui jette les bases d'un saut de qualité pour contenir la fraude *tout court*. Les « Cassandra » de service ont été démenties puisque, comme nous l'avons vu, l'accueil réservé par les contribuables et les

¹⁴ Cfr. par exemple le *Rapport final* de la Haute Commission dans la page web de la AcoFF sur le site Governo.it

¹⁵ Saverio Fossati *Il Sole 24 Ore* du 27 février 2006. Son incipit est fulgurant : « Ils ne l'ont pas fait et ne le feront jamais. La réticence proverbiale des Mairies d'aider le fisc dans la lutte contre la fraude a une série de raisons, certaines typiquement politiques, qui peuvent être mieux comprises en confrontant la structure et le *modus operandi* de l'administration centrale avec celle de l'administration locale ». Au lieu de discuter si les collectivités locales souhaitent ou non récupérer la fraude, pourquoi ne pas les faire réfléchir sur le fait que la récupération d'un seul point base du *tax gap* sur le PNB, au regard des quatre principaux impôts, vaut carément 461,8 millions d'euros ? Fossati devrait aussi nous dire s'il estime qu'il faut utiliser le *principe du bénéfice* dans le choix des sources de financement de la dépense publique locale, afin de relier les dépenses et les impôts. Ou au contraire s'il préfère continuer sur la voie de l'irresponsabilité de la dépense par rapport à son financement. Ces aspects sont discutés par Gianni Trovati dans l'article « le fédéralisme part de la TVA. Il faut abandonner le mythe de l'Ire aux communes » (cfr. *Il Sole 24 Ore* du 21 novembre 2005) qui à propos de la « finance autonome » observe : « le principe est simple à énoncer, mais difficile à mettre en pratique : pour surmonter l'appareil centralisé de l'Etat, il faut abandonner le mécanisme de la finance dérivée, qui lie le portefeuille des autonomies aux transferts accordés par l'Etat, et donner aux collectivités locales la possibilité de trouver toutes seules les ressources avec l'imposition fiscale. La loi dit le tout sans déterminer 'une augmentation de la pression fiscale globale' sur les citoyens ».

intermédiaires à la nouvelle obligation a été sans nul doute positif. Loin de « *chercher une aiguille dans une botte de foin* », comme commentait malicieusement Raffaele Rizzardi ¹⁶, l'administration s'est munie d'un instrument simple, mais puissant, qui permet de dévoiler la nature réelle de la TVA puisque le paradoxe selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée cache sa vraie nature d'impôt final sur les consommations implantées sur le territoire est définitivement surmonté. En y réfléchissant, une appellation plus appropriée pour la TVA serait celle de *Taxe sur la consommation finale* : en anglais, le nouveau sigle pourrait être FCT (*Final consumption tax*). Dans ce cas, le nom expliquerait la nature réelle de la taxe : c'est à dire un impôt général sur la consommation.

2. Ce qu'a réalisé l'Agence des impôts a de nombreux points en commun avec la proposition avancée en 1996 par Keen et Smith, qui, cependant, n'ont pas su proposer une solution simple pour le mécanisme de *clearing* (la compensation entre Etats Membres (EM) pour l'attribution finale des recettes de TVA au sein de l'UE), car ils n'avaient justement pas pensé à une chose similaire au cadre VT. Leur proposition est donc passée inaperçue, n'étant considérée que comme un élégant exercice intellectuel
3. Si, à l'avenir, le cadre VT devait être adopté au sein de l'UE, il représenterait le pas décisif pour aboutir finalement au régime définitif de TVA, sans lequel il n'existe pas un marché interne réel. Il simplifierait beaucoup en effet les mécanismes de *clearing* (compensation entre EM). Le *clearing* resterait en tout état de cause nécessaire mais aurait lieu sur la base de données *de source administrative* (déclarations fiscales).
4. Le régime définitif serait complété par l'adoption d'un taux sur les « exportations intracommunautaires » de chaque pays *identique dans toute l'UE et correspondant au taux normal le plus bas parmi les EM* (les exportations intracommunautaires sont actuellement imposées à taux zéro), en laissant les EM libres de manœuvrer le taux interne, y compris au niveau régional, c'est-à-dire sub national, comme l'avaient justement suggéré Keen et Smith. Tout ceci faciliterait beaucoup la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire, qui est considérable, et fournirait des instruments d'évaluation très puissants à chaque pays pour contraster la fraude interne, pareillement importante, sur les consommations finales.
5. L'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée a été un des grands succès de la construction communautaire. Ce succès a pratiquement envahi le monde entier : aujourd'hui, les Etats ¹⁷ qui l'ont adoptée sont 136, mais, sans une réforme semblable à celle qui a été décrite, il ne sera pas possible de faire d'autres pas sur la voie de l'harmonisation européenne. Ce n'est certainement pas une coïncidence si récemment, le *Financial Times* a intitulé un de ses éditorial: « Le régime de TVA communautaire ressemble à du gruyère » ¹⁸.

Les points 1), 3) et 4 dessinent une sorte de petite révolution « culturelle » qui apparaît plus que jamais indispensable si nous voulons sérieusement combattre les fraudes à la TVA, en abandonnant la voie des dérogations à la VIème Directive autorisées depuis plusieurs années par la Commission de Bruxelles pour répondre aux pressions de chaque EM ¹⁹. Le passage au

¹⁶ Raffaele Rizzari, dans *Il Sole 24 Ore* du 4 décembre 2004, a écrit un article très critique intitulé : « TVA 'régionale', le fisc cherche une aiguille dans une botte de foin. Les éléments du cadre VT sont difficiles à identifier ». Dans ce cas également, l'incipit est sans voie d'issue : « Dans le nouvel imprimé de déclaration de TVA, débute l'obligation qui inaugure l'ère des complications ». Les contribuables sont évidemment plus mûrs que ce qu'on pouvait penser.

¹⁷ La liste complète des pays ayant adopté la TVA figure dans le volume « Global conference on Value Added Tax », édité par le Département pour les politiques fiscales du Ministère de l'économie et des finances, *Quaderni*, n. 2, 2005.

¹⁸ « *Europ VAT regime is like a Swiss Cheese* », éditorial publié le 1^o février 2006. Il est vrai que l'article commentait l'énième affrontement sur les taux réduits pour les services à haute intensité de travail. Mais sa conclusion est d'une rare et mordante efficacité : « La TVA est une invention européenne ayant eu un succès éclatant. Elle a été adoptée par tous les pays industriels à l'exception des Etats-Unis, soit plus de 100 Pays. C'est un taxe efficace, et la seule qui puisse s'adapter rapidement au processus de développement du secteur tertiaire de l'économie mondiale. C'est vraiment paradoxal de voir ces ancêtres européens en faire un massacre, il est temps pour eux de commencer à fermer toutes les échappatoires ».

¹⁹ Il est significatif que l'Autriche ayant obtenu en 2002 une dérogation limitée à un cas particulier de travaux à façon dans l'industrie de la construction, essaie aujourd'hui, en 2006, d'obtenir une sorte de généralisation pour de

régime définitif, avec la simplification des contrôles qui en dérive, représenterait une base fiable pour parvenir rapidement à une réduction significative de la fraude à l'impôt. Les bénéfices seraient importants tant pour les caisses des EM que pour le bilan de l'UE, qui en serait augmenté, en diminuant ainsi, les tensions sur les discussions myopes et peu édifiantes sur le bilan communautaire auxquelles nous avons assisté ces derniers mois et auxquelles nous assisterons, hélas pour nous, encore à l'avenir.

nombreuses autres activités économiques dans une tranche spécifique de chiffre d'affaires. Après l'Autriche, une dérogation analogue fut ensuite accordée à l'Allemagne en 2004. Il ne faut pas beaucoup de temps pour comprendre que, pas après pas, on arrivera au démantèlement de la TVA.