



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF
Administration fédérale des contributions AFC
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée TVA
Section Analyses, projets et gestion des risques APRM

Dr Brigitte van Baalen, mai 2013

Gap-TVA

Approche multidimensionnelle de la situation en Suisse

Administration fédérale des contributions AFC
Brigitte van Baalen
Schwarztorstrasse 50
3003 Berne
Tél. +41 31 325 77 22, Fax +41 31 325 50 57
Brigitte.vanBaalén@estv.admin.ch
www.estv.admin.ch

Résumé

Ce rapport présente une estimation de la différence entre les entrées TVA effectivement collectées et celles qui auraient dû être collectées étant donné l'activité économique de la Suisse, appelé aussi le gap-TVA.

Deux méthodes ont été utilisées. La première méthode se base sur le résultat des contrôles effectués par la Division du contrôle externe. Elle permet de voir que les erreurs proviennent majoritairement d'une mauvaise déclaration du chiffre d'affaires. En cela, il s'agit essentiellement d'une question de gestion des risques. La seconde méthode se base sur la consommation finale nationale définie dans les comptes nationaux. Le résultat obtenu, entre 1% et 8% sur les années 2001 à 2008, est dans la fourchette inférieure des pays européens.

L'approche par les résultats des contrôles est intéressante pour l'analyse des risques, elle devrait donc être poursuivie. Par contre, l'approche par la consommation finale doit être abordée avec précaution. D'une part, les résultats sont très sensibles aux paramètres utilisés pour l'attribution des différents taux de TVA aux catégories de biens et services et à la part des biens et services exclus. Ainsi la marge d'erreur est presque aussi importante que la variation d'une année sur l'autre. D'autre part, l'évolution du gap-TVA peut être influencée par le comportement des consommateurs, par les méthodes de calcul des comptes nationaux, par le comportement des entreprises en tant qu'acteurs économiques ou en tant qu'assujettis, ou par la législation. Enfin, le calcul demande un important investissement en énergie et en temps pour un résultat peu fiable. Il est donc difficile d'utiliser cette mesure comme outil stratégique et illusoire de vouloir le calculer chaque année pour en tirer des conclusions pertinentes.

Remerciements : Avec de chaleureux remerciements à Markus Meister pour les calculs de la partie Bottom-up ainsi que pour les commentaires et conseils dans la rédaction du présent à rapport, à Jean-Luc Wichoud qui a effectué l'étude préalable en 2005, à Martin Daepp pour avoir mis à disposition ses estimations sur la matrice Input/output, à Philippe Perler, Roch Christan et Claude Gaille pour leurs commentaires.

Ce document ne reflète pas nécessairement la position officielle de l'office, du Département ou du Conseil fédéral. Les thèses et les éventuelles inexactitudes contenues dans ce document n'engagent que son auteur.

Contenu :**Page :**

Liste des graphiques.....	3
Liste des Tableaux.....	3
Liste des abréviations	4
1. Introduction	5
2. Présentations des concepts.....	6
2.1. Définition du gap-TVA	6
2.2. Approche Bottom-up.....	7
2.2.1. Méthodologie.....	8
2.3. Approche Top-down	8
2.3.1. Méthodologie pour l'optique de la dépense.....	9
2.3.2. Méthodologie pour l'optique de la production.....	10
2.4. Remarques générales	10
3. Résultats.....	11
3.1. Approche Bottom-up.....	11
3.2. Approche Top-down selon l'optique de la dépense.....	12
3.2.1. Optique de la production	14
4. Comparaisons internationales	14
4.1. Place du gap-TVA dans la politique fiscale de quelques pays européens.....	15
5. Indicateurs de l'OCDE	15
5.1. Ratio des recettes de la TVA [<i>VAT Revenue Ratio</i>]	15
5.2. Décompositions de l'indicateur de l'OCDE	16
5.2.1. Commentaires sur le ratio de politique fiscale.....	17
5.2.2. Décomposition de l'indicateur de coopération.....	17
6. Conclusion	19
7. Annexes.....	20
7.1. Taux moyens de taxation pour les dépenses des ménages.....	20
7.2. Données disponibles	20
7.2.1. TVA effective.....	20
7.2.2. Approche Bottom-up	21
7.2.3. Approche Top-down : optique de la dépense.....	21
7.2.4. Approche Top-down : optique de la production.....	22
8. Références bibliographiques	24

Liste des graphiques

Graphique 1	Schéma du total des entrées théoriques de la TVA	7
Graphique 2	Evolution du gap-TVA entre 2001 et 2008, EBM vs ERC	13
Graphique 3	Evolution du gap-TVA entre 2001 et 2008, impact des DC/AC	14

Liste des Tableaux

Tableau 1	Composantes du gap-TVA selon les résultats des contrôles	12
Tableau 2	Gap-TVA selon l'approche Bottom-up	12
Tableau 3	Gap-TVA selon l'approche Top-down	13
Tableau 4	Indicateur de l'OCDE et taux d'imposition implicite	16
Tableau 5	Ratio d'efficience de la politique fiscale	17
Tableau 6	Ratio d'efficience de l'administration	18
Tableau 7	Taux moyens de taxation pour les dépenses des ménages	20

Liste des abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions.
COICOP	Classification Of Individual CONsumption by Purpose (ONU). Nomenclature des fonctions de consommations individuelles.
CPA	Classification statistique des produits associée aux activités (EUROSTAT).
DC/AC	Décompte complémentaire / Avis de crédit.
DP TVA	Division principale de la TVA.
EBM	Enquête sur le budget des ménages [Haushaltsbudgeterhebung, HABE].
ERC	Enquête sur le revenu et la consommation [Einkommens- und Verbrauchserhebung, EVE].
EUROSTAT	Office statistique de l'Union européenne.
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administrations.
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques.
OFS	Office fédéral de la statistique.
OTVA	Ordonnance relative à la loi fédérale régissant la taxe à la valeur ajoutée.
PIB	Produit intérieur brut.
SIOT	Symmetric input-output table. Table input/output.

1. Introduction

La question de la complétude des recettes fiscales, à laquelle s'ajoutent celles de l'ampleur de la fraude ou de la soustraction fiscale, est une question à l'actualité plus ou moins brûlante suivant les pays, mais toujours importante pour les autorités politiques et les administrations fiscales. Depuis quelques années, les administrations fiscales essaient d'y répondre en procédant à l'estimation par différents moyens de l'écart entre les entrées fiscales théoriques et effectives, appelé souvent de son nom anglais « tax-gap ».

En plus de donner une information sur l'ampleur des recettes manquantes, le calcul du tax-gap général permet d'estimer quels types d'erreurs conduisent à un manque dans le paiement des impôts et quelle est l'importance relative de chaque type d'erreur. Cela permet aussi d'allouer au mieux les ressources entre les différentes divisions ou les différentes autorités pour combattre au mieux la fraude ou l'erreur non-intentionnelle. Enfin cela peut aussi conduire à la constitution d'outils pour évaluer l'efficacité des mesures prises par l'administration. D'autres résultats concernant moins directement l'administration fiscale sont aussi possibles. Par exemple en Grande-Bretagne, les débuts du calcul du tax-gap ont mis en évidence des carences dans les statistiques nationales. Au Danemark, les résultats de la première enquête en 2006 ont fournis des arguments de poids pour faire passer une loi sur la transmission directe des données pour les impôts directs, loi à laquelle les spécialistes aspiraient depuis longtemps sans arriver à convaincre les politiciens de ses bienfaits.

Le système fiscal suisse rend extrêmement compliqué le calcul d'un tax-gap général pour tous les impôts. Par contre, comme la TVA est un impôt prélevé et traité au niveau fédéral, le gap-TVA est calculable. Une première tentative d'estimation a été faite en 2005 par Jean-Luc Wichoud. Profitant de l'organisation par l'IOTA d'un congrès sur le sujet¹, une étude plus complète a été menée en 2010 et partiellement mise à jour en 2012 à l'occasion d'un workshop de l'OCDE. Ce rapport en présente les résultats et conclusions.

Deux types d'estimations ont été faites. La première part du résultat des contrôles aléatoires effectués par la Division du contrôle externe de la Division principale de la TVA. L'autre part du fait que la TVA est un impôt sur la consommation et se base donc sur les dépenses de consommation finales des ménages et des administrations publiques, ainsi que sur les dépenses intermédiaires et d'investissement des administrations publiques et des secteurs non-soumis à la TVA.

En pourcent des entrées théoriques, le gap-TVA pour les années 2001 à 2008 se trouve entre 1% et 8% suivant les méthodes de calcul. Pour les méthodes se basant sur la consommation finale, il diminue régulièrement de 2002 à 2006 avant de remonter un peu sur 2007 et 2008. La Suisse se trouve dans la partie inférieure de la fourchette des résultats des pays de l'Union Européenne, tels qu'ils ont été présentés à Budapest, au congrès de l'IOTA. Le gap-TVA calculé sur la base des résultats des contrôles montre une prépondérance des erreurs portant sur la déclaration des chiffres d'affaires (entre 40% et 65% des reprises), suivis par les erreurs concernant les impôts préalables (entre 25% et 35%).

Les résultats obtenus avec les résultats des contrôles sont utiles pour la gestion des risques. Par contre, les résultats obtenus sur la base de la consommation finale sont très sensibles aux paramètres utilisés pour l'estimation. Il est ainsi difficile de savoir si le changement provient d'un changement de comportement des consommateurs, des entreprises en tant qu'acteurs économiques ou en tant qu'assujettis, ou seulement d'un changement de méthode de comptabilisation, sans compter que des changements dans la législation ou la pratique de l'administration peuvent aussi entraîner des changements dans les estimations, sans pour autant changer le nombre de fautifs et l'intensité de leur erreur. Plusieurs pays ont mis la réduction du tax-gap dans les objectifs de l'administration. Mais, en raison des faiblesses mentionnées précédemment, ceux qui ont une certaine expérience dans son estimation essaient soit de le supprimer des objectifs ou de le reformuler, comme le Danemark, soit considèrent la réduction de moitié comme une ligne directrice et non comme un objectif ferme, comme la Suède ou le Royaume Uni.

¹ Voir le rapport rédigé par Brigitte van Baalen et Markus Meister: *IOTA – Workshop / Tax Gap Identification and Measures to Reduce It / 24. - 26. November 2010* (disponible uniquement à l'interne. Mais le présent rapport est beaucoup plus complet en ce qui concerne le cas de la Suisse).

Le reste du rapport présente d'abord une définition de ce qu'est le gap-TVA et de manière théorique les différentes manières de le calculer. Puis, les résultats empiriques obtenus pour la Suisse sont suivis d'une comparaison avec d'autres pays européens et quelques commentaires sur la place du gap-TVA dans la politique fiscale des pays européens les plus avancés dans ce domaine. L'indicateur de l'OCDE mesurant l'efficacité du système TVA est discuté dans une cinquième section, avant la conclusion.

2. Présentations des concepts

Cette section présente les différents concepts qui sont traités dans ce rapport, en commençant par une définition précise de ce que représente le gap-TVA. Puis les différentes méthodes de calculs sont détaillées de manière théorique, avec leurs avantages et leurs inconvénients. Enfin, quelques remarques générales permettent de prendre un peu de recul quant à la manière d'interpréter le gap-TVA.

2.1. Définition du gap-TVA

De prime abord, la définition du gap-TVA est très simple : c'est la différence entre les entrées théoriques que devraient générer l'activité économique en Suisse et ce qui est effectivement collecté, exprimé en pourcentage des entrées théoriques. Mais il faut encore affiner cette définition et préciser ce qui se trouve inclus dans les entrées effectives et ce qui sert de base aux différentes grandeurs utilisées pour les estimations. Sans cela, toute interprétation est impossible.

Pour les entrées théoriques totales, différentes méthodes existent pour les estimer. Elles sont présentées dans la suite du rapport. Il s'agit de trouver une assiette fiscale qui corresponde à celle de la TVA et de calculer l'impôt dû (approche Top-down), ou de trouver une autre astuce pour estimer ce qui n'est pas déclaré (approche Bottom-up).

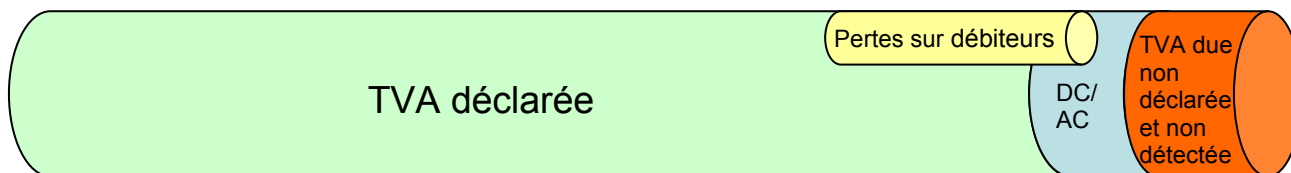
Concernant les entrées effectivement collectées, il y a plusieurs points de vue possibles :

- La récolte de la TVA se basant sur l'auto-taxation, un premier point de vue reprend les déclarations des assujettis directement, sans correction (zone verte dans le schéma ci-dessous).
- On peut s'intéresser à tout ce qui est facturé aux assujettis. Dans ce cas, il faut encore ajouter à la mesure précédente les résultats des mesures prises par l'administration pour assurer la récolte de l'impôt (en particulier les différents types de notification d'estimation DC/AC²) (zone bleue dans le schéma ci-dessous).
- Si on considérait l'argent qui entre effectivement dans la caisse, alors il faudrait encore enlever les pertes sur débiteurs (zone jaune dans le schéma ci-dessous). Mais ce point de vue là ne correspond pas au nouveau modèle comptable de la Confédération qui s'intéresse aux recettes avant déduction des pertes sur débiteurs. Ainsi, aucune des variantes présentées dans ce document ne se tient compte de ce qui entre effectivement dans les caisses de la Confédération, mais seulement de ce qui a été déclaré comme étant dû ou ce qui a été repris ou corrigé.

Le rapport entre les deux premiers points de vue peut être considéré comme une mesure de l'efficacité de l'administration.

² Décompte complémentaire / Avis de crédit : la dénomination en vigueur sous l'ancienne loi a l'avantage d'avoir explicitement tant les corrections en faveur de l'AFC que celles en sa défaveur.

Graphique 1 : Schéma du total des entrées théoriques de la TVA



Concernant les sources officielles pour les entrées effectivement collectées, il y en a deux :

- La Statistique officielle de la TVA, qui reprend les déclarations des assujettis, à laquelle il faut encore ajouter la TVA collectée par la douane. Cette statistique est compatible avec tous les points de vue précédents. Par contre, elle couvre aussi la TVA récoltée pour le compte du Lichtenstein et des territoires spécifiques. Du point de vue temporel, elle est disponible à l'interne avec 1 an de décalage et recouvre la même période que les données de la comptabilité nationale.
- Les chiffres du compte d'Etat correspondent au deuxième point de vue, donc en tenant compte des corrections des DC/AC. Ils ne contiennent pas ce qui est collecté pour le Lichtenstein et les autres territoires spécifiques. D'un point de vue temporel, les données sont disponibles dès la fin du mois de janvier, mais elles ne correspondent pas à l'activité de l'année mesurée par la comptabilité nationale : par exemple, pour les assujettis déclarant la TVA trimestriellement, ce qui correspond à l'activité du quatrième trimestre de l'année est déclaré et payé au début de l'année suivante.

La différence entre le gap-TVA calculé en référence aux entrées théoriques et celui calculé en référence aux entrées effectives est minime et non significative. Sauf mention contraire, les résultats présentés ici le sont en pourcentage des entrées théoriques. Dans un second temps, les résultats des contrôles sont aussi pris de manière explicite en considération.

Une fois les entrées théoriques et effectives définies, il reste encore à savoir ce que représente la différence, soit la TVA due non déclarée et non détectée (la partie en orange dans le schéma ci-dessus). Une partie provient d'erreurs intentionnelles, fraudes ou escroqueries, mais une partie provient d'erreurs simples qui vont de la faute de frappe à une mauvaise compréhension de la loi pas toujours évidente dans les cas compliqués, sans intention de frauder. Cet aspect de l'analyse peut seulement être abordé à l'aide de l'approche Bottom-up. Enfin, les erreurs de mesures et l'accumulation d'estimations jouent un rôle non négligeable quant à l'importance du montant non déclaré.

2.2. Approche Bottom-up

L'approche Bottom-up consiste à partir des résultats des contrôles aléatoires pour faire une estimation de l'impôt dû qui n'a pas été déclaré. Un calcul basé sur le résultat de tous les contrôles sera biaisé. En effet, la base de calcul comporterait une majorité d'assujettis sélectionnés précisément parce qu'ils sont soupçonnés de ne pas se comporter comme la moyenne des assujettis, sans forcément que cela soit répréhensible. Pour que le calcul fasse sens, il faut donc se baser sur les résultats de contrôles sélectionnés sur une base aléatoire, mais représentative.

Les avantages de cette méthode résident dans la source et la richesse des données. Comme les données sont propriété de l'Administration, leur contenu et les méthodes de calcul sont connus, ce qui en facilite l'interprétation.

Les résultats des contrôles sont donnés de manière plus ou moins détaillée par source d'erreur, ce qui permet d'estimer les pertes subies par type de comportement ou de risque. Ce qui fait que l'approche Bottom-up est souvent utilisée comme instrument opérationnel de gestion des risques. Elle permet d'évaluer quels types de comportement cibler pour les contrôles et évaluer les mesures prises pour lutter contre les erreurs. Il faut en effet garder en mémoire qu'un contrôle peut se solder par un remboursement à l'assujetti qui aurait par erreur trop versé d'impôts, et que les corrections aboutissant à une reprises ne sont pas forcément le résultat d'une fraude intentionnelle.

Par contre, cette méthode sous-estime le gap-TVA en ne tenant compte que des risques qui concernent les assujettis, laissant de côté ceux qui devraient être assujettis mais qui ne le sont pas. Cette approche ne peut donc pas être utilisée comme instrument stratégique de l'évaluation et de l'évolution des pertes fiscales en général.

Les contrôles aléatoires peuvent apparaître globalement comme chers. Puisqu'on ne cible pas de problème particulier, ils concernent potentiellement beaucoup d'entreprises sans problèmes et dont les contrôles se soldent par un résultat nul. Mais ils sont de toute manière nécessaires pour remplir d'autres objectifs, tels que l'évaluation de la politique des risques et du choix des contrôles risqués, une couverture générale de tous les assujettis, y compris des secteurs définis comme sans risque, ou la constitution de la base de données des coefficients d'expérience qui servent entre autre pour le calcul des taux utilisés dans la méthode simplifiée de décompte et les taxations par estimation.

2.2.1. Méthodologie

La politique de sélection des contrôles de la TVA a été complètement révisée en 2006. Des données statistiques concernant le résultat des contrôles sont disponibles depuis 2008. La moitié des contrôles effectués sont sélectionnés sur la base d'une évaluation statistique des risques. Environ 40% sont effectués suite à des « ordres de contrôle » découlant de recoupements ou de listes spéciales. Enfin environ 13% des contrôles sont fait sur une base aléatoire, ce qui représente environ 1'000 contrôles par année et 0.3% des assujettis. L'échantillon sélectionné aléatoirement est stratifié pour représenter la répartition des entreprises assujetties par canton et par tranche de chiffre d'affaires imposable. Par contre, la représentation des branches économiques n'est pas contrainte. Les chiffres d'affaires inférieurs à CHF 250'000.- en moyenne annuelle et supérieurs à 50 millions (pour 2007 et 2008) sont sélectionnés uniquement sur une base aléatoire. A partir de 2009, les entreprises avec plus que 50 millions de chiffre d'affaires annuel sont traitées sur la base d'une « liste spéciale » séparée du concept « risques ».

Les résultats des contrôles effectués durant une année sont extrapolés à toute la population des assujettis à la TVA pour obtenir le montant total des entrées TVA qui auraient dû être collectées. L'extrapolation tient compte de la structure des chiffres d'affaires des entreprises contrôlées et de celle des assujettis. On ajoute encore à ce montant les pertes sur débiteurs pour obtenir la somme qui aurait dû être déclarée ou payée à l'administration. Le rapport de ce montant avec les entrées effectivement collectées représente le gap-TVA pour les assujettis en pourcentage des entrées effectives. Pour cette approche, la première référence choisie pour la TVA effective est le compte d'Etat, puisqu'il est aussi disponible très rapidement.

Dans le contexte de la TVA suisse, l'aspect temporel est assez délicat à traiter. Nous ne sommes pas dans le cas idéal des impôts directs et personnels où les assujettis rempliraient une déclaration portant sur une année T, les inspecteurs contrôleraient cette même année T et quelques temps plus tard le rapport indiquerait les progrès et les problèmes persistants en comparaison à l'exercice similaire effectué par exemple deux ans auparavant (T-2)³. La procédure de contrôle de la TVA en Suisse porte sur environ 5 années contrôlées à la fois. Et jusqu'à présent, le résultat des contrôles concerne les 5 années ensemble. Ainsi le gap-TVA calculé pour une année T comporte des éléments se rapportant à environ cinq années différentes, de T-1 à T-5. L'évolution temporelle du comportement des assujettis peut apparaître comme plus erratique qu'elle n'est en réalité.

2.3. Approche Top-down

L'approche Top-down⁴ consiste à partir de données macro-économiques représentant la même assiette fiscale que la TVA et d'estimer le montant total qui aurait dû être versé. Par différence avec ce qui a été effectivement versé, on obtient les pertes en francs.

³ Voir la description complète de la procédure danoise, disponible en anglais : *Compliance with the tax rules by businesses in Denmark. Tax year 2006*, Rapport de l'administration danoise des impôts et des douanes (Skat), 2009.

Version très technique de la procédure: Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S. and Saez, E. (2011), *Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark*. *Econometrica*, 79: 651–692.

⁴ Pour les aspects techniques de cette approche, voir aussi l'annexe 2.3 du rapport de la Banque mondiale *Ukraine: Creating Fiscal Space for Growth: A Public Finance Review* (2006).

L'entité macro-économique qui correspond le mieux à l'assiette fiscale de la TVA et qui est en général utilisée est le PIB corrigé pour ce qui n'est pas soumis à la TVA. Deux des méthodes d'estimation du PIB sont envisageables pour calculer les entrées théoriques de la TVA : l'optique de la dépense et celle de la production.

Cette approche a deux défauts importants qui la rendent difficilement utilisable comme instrument stratégique. Pour le premier, les données macro-économiques sont disponibles avec un décalage d'un an et demi au moins pour des chiffres encore provisoires susceptibles d'être révisés. Les données les plus importantes pour le calcul du gap-TVA sont mêmes disponibles dans un délai encore plus long et encore provisoirement. Pour le second, la marge d'erreur est assez importante, du fait des estimations du PIB lui-même et des corrections nécessaires à obtenir la bonne assiette fiscale. La révision partielle ou totale des comptes nationaux entraîne une mise à jour des estimations pour les années déjà publiées, afin d'éviter des sauts dans la série qui ne seraient dû qu'à cette mise à jour.

Il serait aussi important de connaître la part de l'économie qui n'est pas couverte par les données des comptes nationaux. Il n'existe pour l'instant pas d'étude sur l'économie non observée en Suisse, mais un projet est en cours à l'Office fédéral de la statistique.

Comme les données nécessaires de base sont rassemblées par l'OFS, cela implique peu d'investissement de la part de l'AFC, mais il ne faut pas négliger les forces nécessaires au traitement de données dont le contenu et les méthodes de calcul ne sont pas de notre ressort. Les données de l'OFS étant disponibles sur le long terme, on pourrait estimer le gap-TVA depuis le début de la TVA, c'est-à-dire depuis 1995. Actuellement, nous n'avons pas en notre possession les données détaillées permettant de remonter au-delà de 2000 sans générer une marge d'erreur aussi importante que l'estimation moyenne du gap-TVA.

Cette méthode permet de compléter la méthode Bottom-up, lui donnant une borne supérieure. Plus les deux estimations sont proches, plus la méthode Bottom-up couvre de risques, plus elle est complète.

Sous réserve des restrictions mentionnées ci-dessus, l'approche Top-down est envisageable pour calculer le gap-TVA (ou d'autres impôts indirects). En général, et c'est le cas pour la Suisse, les données de comptes nationaux sont indépendantes des statistiques de la TVA. Par contre, cette approche n'est pas appropriée pour estimer le gap pour les impôts directs, par manque d'indépendance des données et à cause des défauts propres aux différentes méthodes de calcul.

2.3.1. Méthodologie pour l'optique de la dépense

L'optique de la dépense est la méthode la plus utilisée pour calculer le gap-TVA. La TVA étant un impôt de consommation, c'est une question de logique. Mais c'est aussi plus simple à calculer que suivant l'optique de la production présentée plus loin. Et certains pays ne procèdent pas à des contrôles aléatoires, ils n'ont donc pas à disposition les données pour utiliser la méthode Bottom-up.

Dans l'optique de la dépense, il s'agit de prendre les dépenses de consommation finale des ménages, dépenses effectuées sur le territoire suisse, les dépenses de consommation finale des administrations publiques, ainsi que leurs dépenses de consommation intermédiaire ou leurs investissements qui ne donnent pas droit à la récupération de l'impôt préalable. Il faut encore rajouter les dépenses de consommation intermédiaire des secteurs exclus de la TVA, puisqu'ils ne bénéficient pas du droit à la récupération de l'impôt préalable.

Dans les comptes nationaux, la consommation finale des ménages est mesurée en termes nationaux, c'est-à-dire sur ce que les ménages suisses dépensent pour une année, peu importe où. Il faut donc la corriger à l'aide de la balance touristique pour avoir la consommation intérieure des ménages, résidents en Suisse ou non. Il faut aussi enlever la consommation de biens exclus de la TVA. Concrètement, il faut définir pour chaque classe de biens quelle est la part consommée à quel taux parmi les trois taux légaux et 0% pour les biens exclus.

La répartition par taux, pour chacune des 12 classes de biens détaillées dans les comptes nationaux, s'est faite sur la base des résultats de l'Enquête sur le Budget des Ménages 2006 – 2007 (EBM ; anciennement Enquête sur les revenus et la consommation (ERC)) et les répartitions déjà effectuées à un niveau plus fin dans le cadre d'estimations faites concernant d'autres projets de l'AFC. Une répartition alternative a été effectuée suivant la répartition faite sur la base de la matrice Input-Output 2005 par Martin Daepf.

Le même problème de répartition par taux se pose pour la consommation finale des administrations publiques. Pour ces dépenses, les estimations effectuées sur la base de la matrice input/output 2005 ont été utilisées. Ce sont les seules données utilisables disponibles, car il n'y a pas de commune mesure entre les dépenses de consommation finales enregistrées dans les comptes nationaux et celles qui figurent dans le compte spécifique qui a été utilisé par Philippe Perler en 2005 dans son étude sur la charge fiscale des administrations publiques⁵.

Concernant les investissements des administrations publiques ou des secteurs non-soumis à la TVA, il n'existe malheureusement pas de données indépendantes de la Statistique TVA. Il s'agit de calculer la part de chiffre d'affaires exclu pour pouvoir déterminer dans les investissements enregistrés dans les comptes nationaux quelle part donne droit à un remboursement d'impôts préalables. Un problème réside dans l'absence de commune mesure entre les chiffres déclarés à la TVA et ceux figurant dans les comptes nationaux. Une partie de cette différence est due au fait que les assujettis ne remplissent pas toujours correctement dans les détails leurs décomptes, même si le montant final d'impôts dus est correct.

Pour toutes ces données, l'hypothèse est faite que pour les biens provenant de secteurs soumis à la TVA, l'impôt perçu n'est pas transmis par les entreprises qui ne déclarent pas correctement leurs chiffres d'affaires, mais collecté pour leur propre compte (les prix sont les mêmes, que la TVA soit déclarée ou pas). Cela correspond à la définition « impôt non-remis » de la littérature. Cela correspond aussi au fait que les données pour les dépenses des ménages s'entendent « TVA incluse », sauf bien sûr si le secteur est exclu ou si l'entreprise n'est pas assujettie.

2.3.2. Méthodologie pour l'optique de la production

Le PIB dans l'optique de la production est calculé hors taxe. Le produit de la TVA est rajouté à la fin du processus. Donc il devrait suffire d'appliquer les bons taux à la production de chaque secteur. Malheureusement, il faut tenir compte des exportations qui ne rapportent aucune entrée en matière de TVA, mais qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Il faut aussi tenir compte de la consommation intermédiaire et des investissements des secteurs exemptés de TVA. Il faut encore ajouter les importations qui sont grevées de TVA.

Les données du commerce extérieur sont collectées par l'OFS, elles sont donc utilisables. Par contre, pour la répartition entre les différents taux, il n'existe pas d'autre source que la statistique de la TVA. Les données ne sont donc pas du tout indépendantes.

Dans la littérature et lors du meeting de l'IOTA à Budapest en novembre 2010, cette approche est éventuellement mentionnée, mais jamais avec des résultats concrets. La Suisse n'a pas fait exception. On trouvera quand même dans les annexes, un descriptif des données nécessaires et disponibles en Suisse.

2.4. Remarques générales

Dans l'interprétation des résultats, il faut garder à l'esprit que l'évolution du gap-TVA peut être induite par des changements effectifs de comportement des assujettis ou par des changements dans la loi sur la TVA. Mais les facteurs externes peuvent aussi n'influencer que la mesure du gap-TVA sans refléter de changement dans le comportement des assujettis. Par exemple, le comportement des consommateurs ou la méthodologie pour mesurer tel élément des comptes nationaux peuvent changer. Concernant le comportement des consommateurs, le problème vient aussi du fait qu'on utilise des données consolidées de plusieurs années pour mesurer la répartition par taux et qu'on applique cette clé de répartition sur plusieurs années, y compris des années qui n'ont pas servi de base pour le calcul de cette clé. Alors par exemple, si le comportement des consommateurs évolue vers plus de consommation de biens soumis au taux normal et que le comportement des assujettis ne change pas, le gap-TVA estimé sera réduit, alors que le gap-TVA effectif n'aura pas changé.

Il ne sert donc à rien de regarder le gap-TVA sur une année isolément. Il faut conserver un type de données sources pour suivre l'évolution du Gap et ne pas se focaliser sur le niveau, mais sur son évolution. Ce qui implique aussi de recalculer toute la série, quand les données des comptes

⁵ *Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen*, 2005, P. Perler, Bericht der Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Sektion Wirtschaftsfragen.

nationaux sont mis à jour. Toutefois, cette précaution n'est pas suffisante. Un changement de niveau doit être significatif statistiquement, ou autrement dit, il faut trouver une explication au changement de niveau. Par exemple, un passage de 8.6% à 3.7% signifie probablement bien une diminution du gap-TVA. Par contre, un passage de 7.5% à 8.3% ne veut peut-être rien dire du tout.

Il faut encore tenir compte des problèmes classiques en physique ou en économie que sont le principe d'incertitude de Heisenberg et le tir sur une cible en mouvement. Le principe d'incertitude implique qu'en faisant trop de contrôles aléatoires au détriment des contrôles risqués dans le but de mieux mesurer le gap-TVA, on risque de l'augmenter. En effet, les entreprises risquées finiront par savoir que les contrôles sur la base des risques sont moins nombreux et donc que la probabilité d'être pris en flagrant délit est moindre. Le tir sur la cible en mouvement fait référence au fait que les mesures prises aujourd'hui n'auront d'effet que demain, quand la situation économique aura de toute manière changé. En plus, les décisions prises aujourd'hui se basent sur la situation qui prévalait deux ans auparavant.

Enfin, il faut aussi savoir que toutes les mesures qui visent à réduire le gap-TVA ne conduisent pas à l'augmentation des recettes TVA. Par exemple, sous la nouvelle loi TVA entrée en vigueur en 2010 les entreprises peuvent demander le remboursement à titre d'impôt préalable de la totalité des coûts engendrés par les repas d'affaires, alors que cela n'était autorisé qu'à hauteur de 50% dans l'ancienne loi TVA. Un nombre important d'entreprises oubliait de déduire ces 50% des impôts préalables. Le changement de législation a permis de fermer cette partie du gap-TVA, mais a induit un remboursement accru des impôts préalables, donc une baisse des recettes qui a été estimée à environ 70 millions de francs⁶.

3. Résultats

Cette section présente les résultats pour la Suisse des calculs effectués suivant les différentes méthodes présentées précédemment. Les calculs ont été effectués dans le courant de l'automne 2010 par Brigitte van Baalen et Markus Meister de la section APRM de la DP TVA. Ces résultats ont été présentés à Budapest fin novembre 2010 au congrès l'IOTA consacré au *Tax-Gap et aux mesures pour le réduire*, ainsi qu'à la Conférence de la DP TVA fin décembre 2010. L'estimation Bottom-up ayant été régulièrement mise à jour depuis, le tableau des résultats a été actualisé. Au contraire de l'estimation Top-Down qui pas encore été mise à jour en raison du changement de classification des branches économiques pour la statistique TVA en 2008, du changement de taux en 2011 et de la refonte partielle des comptes nationaux en 2012. Une refonte complète des comptes nationaux est prévue pour l'automne 2014.

3.1. Approche Bottom-up

L'utilisation principale de l'approche Bottom-up étant la gestion des risques, il était tout naturel d'estimer les détails de cette version du gap-TVA. Seulement trois années sont disponibles, car les données pour 2010 et 2011 ne sont pas fiables en raison de problèmes techniques. La principale source d'erreur, entre 40% et 65%, est la mauvaise déclaration des chiffres d'affaires, ce qui concerne autant le taux utilisé que la soustraction fiscale ou le manque de preuves pour les exportations. La récupération de l'impôt préalable représente entre 25% et 35% des erreurs, entre autre pour le mauvais calcul de la correction de la déduction de l'impôt préalable. Au vu du peu de recul, avec seulement trois années étudiées, il est dangereux de tirer des conclusions sur l'évolution de la répartition des risques, sauf concernant la baisse du pourcentage de corrections dues aux prestations à soi-même. Cette baisse s'explique par un changement législatif impliquant que les prestations à soi-même dans le domaine de la construction ne sont plus un fait générateur d'impôt sous la nouvelle loi sur la TVA entrée en vigueur le 1.1. 2010. De ce fait, une des sources d'erreur a été simplement supprimée de la loi.

⁶ Voir le message du conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA (FF 2008 6277), plus précisément le Tableau 7, p 6419. Le montant cité dans le texte ne concerne que l'ancienne règle des 50% pour les repas d'affaires.

Tableau 1 : Principales composantes du gap-TVA estimé

	2008, en %	2009, en %	2010 / 2011	2012, en %
Déclaration erronée du chiffre d'affaires	53%	42%	Données détaillées non disponibles	66%
Récupération de l'impôt préalable	26%	35%		25%
Prestations à soi-même et parts privées	14%	16%		9%
Autres	7%	7%		1%

En raison des implications hors du contexte du gap-TVA, ces calculs seront poursuivis à l'avenir dans le cadre de l'analyse des risques et des contrôles effectués par la DP TVA, pour autant que les données à disposition soient de qualité suffisante.

Concernant le gap-TVA total, les résultats sont présentés dans le tableau 2, en pourcentage de la valeur du compte d'Etat.

Tableau 2 : Gap-TVA selon l'approche Bottom-up

	2008	2009	2010	2011	2012
Gap-TVA Bottom-up	2.2%	2.1%	1.9%	1.9%	1.6%

Remarque : En pourcent des entrées enregistrées dans le compte d'Etat.

3.2. Approche Top-down selon l'optique de la dépense

L'approche Top-down, basée sur les données de la comptabilité nationale, produit une série temporelle un peu plus longue. Nous ne sommes pas remontés au-delà de 2001, pour éviter d'avoir à traiter le problème supplémentaire des changements de taux survenus en 1999 et 2001. Ainsi que cela a été mentionné dans la section consacrée aux remarques générales, l'interprétation de l'évolution du gap demande beaucoup de précautions.

Suivant les hypothèses choisies pour répartir les dépenses de consommation entre les différents taux⁷ et pour estimer la part payée par les administrations publiques et les entreprises exclues, on arrive à un gap-TVA entre 1% et 8%, certaines hypothèses conduisent même à un résultat négatif, ce qui impliquerait que trop d'impôt serait payé. Par contre, ces hypothèses n'influencent pas tellement les variations d'une année sur l'autre : ce qui semble être une amélioration sous un ensemble d'hypothèses reste une amélioration sous un autre ensemble.

Pour des raisons de fiabilité et d'actualité des données, la référence servant de base aux comparaisons est le calcul basé sur les données de l'Enquête sur le budget des ménages (EBM) 2006 – 2007 et la statistique de la TVA sans tenir compte des décomptes complémentaires et corrigée pour les entrées collectées pour le compte du Lichtenstein.

Le tableau ci-dessous présente les différents résultats suivant les hypothèses choisies soit pour la répartition des taux soit pour les entrées effectives. Les résultats marqués d'un astérisque sont commentés plus loin à l'aide de graphiques.

⁷ Voir en annexe les taux moyens calculés pour les dépenses des ménages.

Tableau 3 : Gap-TVA selon l'approche Top-Down
 Comparaison de différentes méthodes d'estimation et de bases de référence

Hypothèses pour la répartition des taux	Entrées effectives	Années								
		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
EBM 2006 – 2007 * (Situation de référence)	Statistique TVA sans DC/AC (Situation de référence)	6.9%	7.9%	7.6%	6.5%	4.7%	3.5%	5.2%	5.1%	
EBM 2006 – 2007 *	Statistique TVA avec DC/AC	4.3%	4.1%	3.6%	2.3%	1.5%	0.0%	3.9%	4.0%	
EBM 2006 – 2007	Statistique TVA sans DC/AC, en % des entrées effectives	7.5%	8.6%	8.2%	6.9%	4.9%	3.7%	5.5%	5.4%	
EBM 2006 – 2007	Compte d'Etat, avec DC/AC	4.0%	5.7%	4.7%	3.7%	3.8%	2.3%	4.5%	3.5%	
ERC 2003 – 2005 *	Statistique TVA sans DC/AC	4.0%	5.0%	4.6%	3.5%	1.8%	0.5%	2.1%	2.0%	
Table Input / Output 2005 ¹	Statistique TVA sans DC/AC	0.9%	1.8%	1.3%	0.1%	-1.8%	-3.1%	-1.4%	-1.7%	

* Voir graphiques ci-dessous

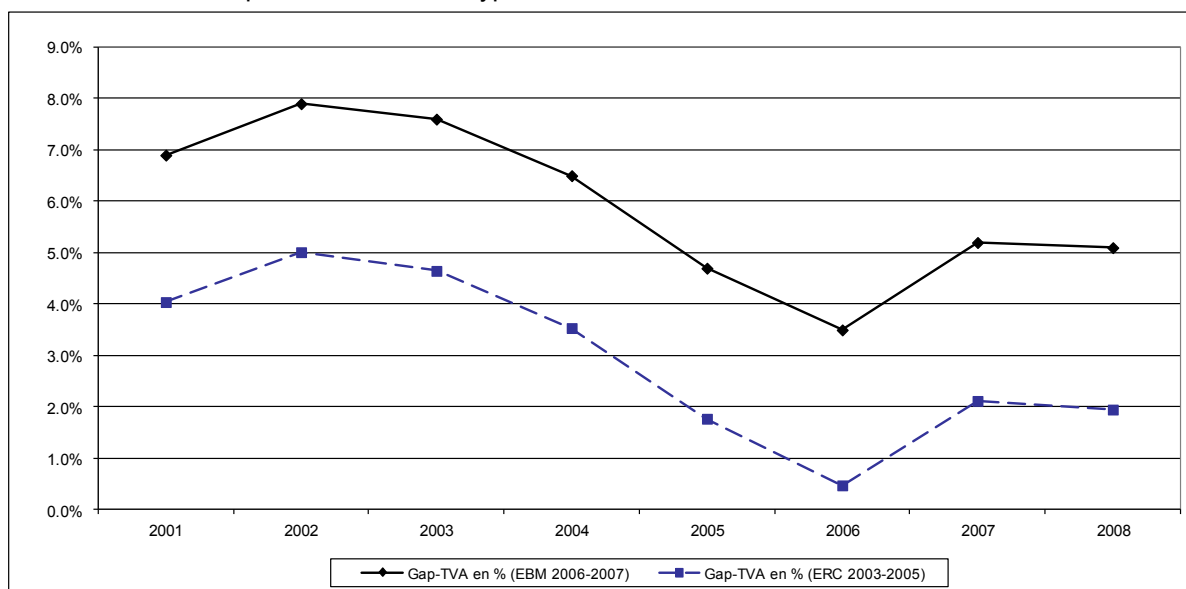
¹ Basé sur la répartition par taux effectuée par M. Daepf.

Remarque : Aucune marge d'erreur n'est indiquée, conformément à l'usage pour les estimations des comptes nationaux

Le graphique 2 présente l'évolution du gap-TVA entre 2001 et 2008 avec les hypothèses issues de l'Enquête sur le Budget des Ménages (EBM) 2006-2007, ligne continue, et les hypothèses issues de l'Enquête sur le revenu et la consommation des ménages (ERC) 2003-2005, ligne discontinue.

La détérioration apparente de la situation en 2007 peut être le signe d'une détérioration de la moralité de paiement de la TVA. Mais elle est très sensible aux changements importants de valeurs qui sont survenus dans les secteurs de la banque et de l'assurance, secteurs dont la consommation intermédiaire est prise en compte. Alors changement de comportement des assujettis ? des acteurs du secteur, mais pas en tant qu'assujetti ? des consommateurs ? reflet d'une bulle spéculative ? Les explications possibles sont multiples !

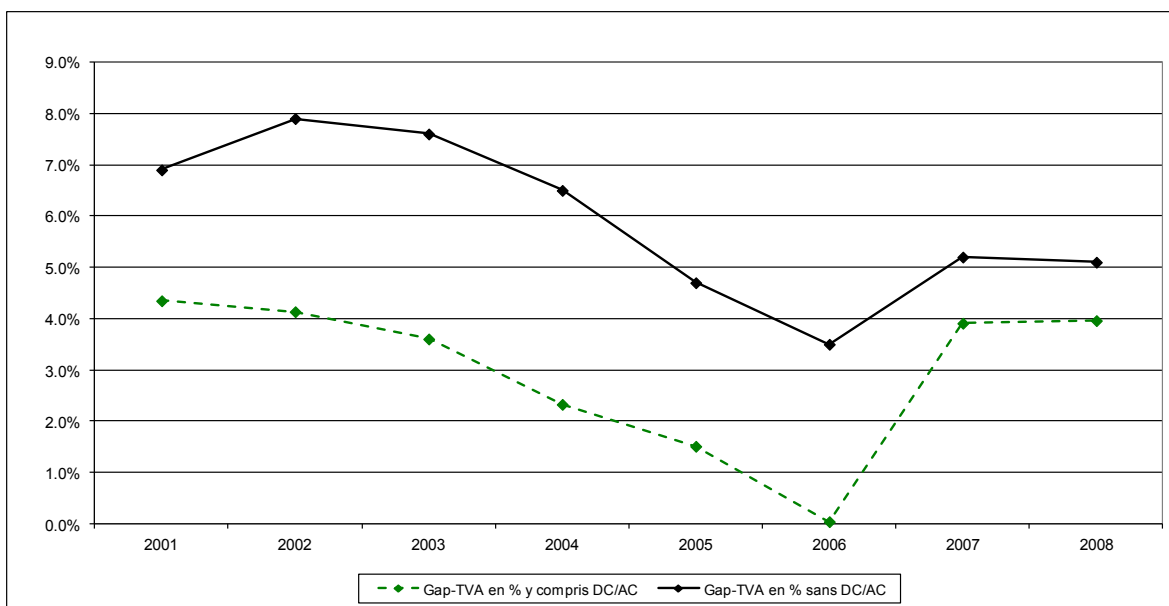
Graphique 2 : Evolution du gap-TVA suisse entre 2001 et 2008
 comparaison entre les hypothèses de l'ERC 2003-2005 et de l'EBM 2006-2007



Impact de la prise en compte des corrections effectuées par l'administration (DC/AC) :

Le graphique 3 reprend la courbe du gap-TVA avec les hypothèses de l'EBM 2006-2007 (courbe continue). La seconde courbe ajoute aux valeurs effectivement collectées, les corrections effectuées soit à l'interne soit à l'externe tant en faveur qu'en défaveur des assujettis (DC/AC) (courbe discontinue). Les deux courbes évoluent plus ou moins parallèlement de 2001 à 2006. Par contre, il y a un resserrement sévère entre 2006 et 2007 qui pourrait s'expliquer par un changement de la pratique et l'adoption de l'article sur le pragmatisme (art 45a OTVA 1999).

Graphique 3 : Evolution du gap-TVA suisse entre 2001 et 2008
Impact des corrections effectuées par l'administration (DC/AC)



Le choix de l'un ou de l'autre de ces deux ratios dépend de l'optique qui est visée. Si on cherche à savoir le taux de déclarations spontanées, il faut prendre le calcul sans les DC/AC. Si on veut tenir compte de tout ce qui est déclaré, y compris ce qui a été repris lors de contrôles, alors on peut choisir le ratio tenant compte des DC/AC. Dans ce cas, il faut toutes fois garder en tête qu'une partie des corrections ne correspondent pas à l'année en cours ainsi qu'il a été discuté dans le chapitre sur le Bottom-up. De plus une partie des DC/AC établis par la division perception le sont à la demande d'assujettis qui ont trouvé des erreurs dans leurs déclarations en effectuant la concordance annuelle du chiffre d'affaires. A partir de l'année 2010, ces corrections seront intégrées dans les entrées TVA selon le compte d'Etat en tant que décompte annuel correctif. Par contre, elles ne seront pas prises en compte dans la statistique TVA.

Comparaison avec l'approche Bottom-up :

En moyenne, les résultats pour cette approche sont plus élevés que pour l'approche Bottom-up, ainsi que cela était attendu. Mais pas de beaucoup, puisque pour l'unique année commune, l'approche Top-down en référence au compte d'Etat⁸ représente 1.6 fois l'approche Bottom-up. Cette dernière peut donc être considérée comme relativement complète.

3.2.1. Optique de la production

Etant donné que cette méthode nécessite beaucoup d'estimations préalables quant à la part de la production soumise à la TVA et de la part de la consommation intermédiaire qui peut être déduite, il y a beaucoup trop d'incertitudes sur le résultat. En plus, les données permettant de calculer les entrées théoriques ne sont pas indépendantes du résultat effectif. Il est donc illusoire d'en attendre quelque chose de concret et de significatif. Les calculs n'ont donc pas été poussés plus avant.

4. Comparaisons internationales

Une comparaison internationale est délicate à faire, car la définition du gap-TVA diffère d'un pays à l'autre (voir la section consacrée à la définition du concept). Il existe bien une étude⁹ consacrée aux pays de l'Union Européenne et basée sur les matrices input/output et les comptes nationaux. Mais les résultats obtenus pour certains pays, les commentaires mêmes des auteurs de l'étude sur la qualité de leurs données ainsi que l'expérience acquise avec les données suisses rendent nécessaire de considérer ces résultats avec beaucoup de réserve.

⁸ La valeur pour 2008 de l'approche Top-Down en pourcentage du compte d'Etat est de 3,59%.

⁹ *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, 2009, Reckon, London.

Du congrès de l'IOTA, il est entre autre ressorti que seulement quelques pays avaient effectivement calculé un gap-TVA selon l'une ou l'autre des méthodes, mais en ayant une bonne connaissance des données à disposition. Sur la base de ces résultats, on peut dire que la Suisse se trouve plutôt dans la moitié des pays avec un gap-TVA faible, voir très faible, en compagnie du Danemark et de l'Autriche. La Grande Bretagne a un gap-TVA d'environ 15% et l'Italie de plus de 20%.

4.1. Place du gap-TVA dans la politique fiscale de quelques pays européens

Dans tous les pays qui calculent un gap-TVA, ce dernier sert à surtout au management des risques et à l'allocation des ressources nécessaires à combattre la fraude et l'escroquerie.

Quelques pays calculent un gap-TVA depuis longtemps, en général comme partie du tax-gap général couvrant tous les impôts, y compris les impôts directs sur le revenu des personnes.

En Grande Bretagne, la disparition du gap est une des visions de l'administration fiscale. Il est estimé depuis une dizaine d'années. Concernant la TVA, c'est la méthode Top-down basée sur les projections du PIB qui est utilisée. La compréhension des mécanismes et des comportements qui mènent au tax-gap permet l'orientation de la politique fiscale. Une conséquence du calcul du tax-gap a été l'amélioration des méthodes d'estimations des comptes nationaux¹⁰. Le calcul du tax-gap occupe une quarantaine d'économistes et de statisticiens à plein temps.

Au Danemark, l'approche Top-down figure dans le Financial Act comme outil de performance de l'administration. Mais cette dernière trouvant l'approche trop imprécise essaye de faire supprimer cette mention et de la remplacer par l'approche Bottom-up qui est plus précise et plus fiable. Suite à la première grande campagne de calcul du tax-gap en 2006, des éléments tangibles ont pu être présentés pour soutenir un projet de loi visant la transmission de l'information nécessaire à l'établissement de la déclaration d'impôt des individus.

La Suède¹¹ a la grande ambition de diminuer de moitié son tax-gap. Mais en réalité, il s'agit plus d'une ligne directrice que d'un objectif ferme. Au niveau des collaborateurs de l'administration fiscale suédoise, la mauvaise interprétation de cette ligne directrice comme un objectif à réaliser à tout prix, alors qu'il n'est pas réaliste, a conduit à d'importants problèmes de santé dans certains cas. Pour l'administration suédoise, un des résultats positifs de la « cartographie » du tax-gap a été de constater que cela vaut la peine d'amener les contribuables à collaborer et à payer leurs impôts, puisque là où l'effort de communication, d'explication et l'esprit de coopération étaient les plus forts, là était aussi le gap le plus faible.

5. Indicateurs de l'OCDE

Tout un pan de la littérature, sous l'égide de l'OCDE, aborde la question de la complétude des entrées fiscale en matière de TVA non pas sous l'angle de ce qui n'est pas déclaré, mais sous celui de ce qui est effectivement collecté. Ce chapitre est consacré à l'indicateur de l'OCDE, connu sous le nom de *VAT Revenue Ratio*, et à différentes décompositions provenant soit de travaux de l'OCDE, soit de recherches propres.

5.1. Ratio des recettes de la TVA [*VAT Revenue Ratio*]

L'OCDE¹² a défini un indicateur (I_{OCDE}) mesurant l'efficacité du système de collecte de la TVA comme étant le rapport entre les entrées collectées effectivement et les entrées théoriques générées par un système pur, c'est-à-dire les entrées générées par un système sans exceptions et avec un taux unique. Les entrées théoriques sont calculées à partir de la consommation finale nationale de laquelle

¹⁰ Voir *Measuring Indirect Tax Losses*, HM Customs and Excise, November 2002.

¹¹ Le document explicatif de l'administration suédoise des impôts existe dans sa totalité malheureusement uniquement en suédois : (*Skatteförelskarta för Sverige*, Rapport 2008 :1, Skatteverket, Stockholm). Les sept premiers chapitres sont disponibles en anglais (*Tax Gap Map for Sweden*, Rapport 2008 :1b, Skatteverket, Stockholm). Malheureusement, le chapitre sur la réduction de moitié du tax-gap fait partie de ceux qui n'ont pas été traduits.

¹² OECD (2010), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing.

on soustrait les revenus de la TVA et qu'on soumet au taux (maximal) en vigueur, selon la formule suivante pour la Suisse pour les années 2001 à 2010 :

$$I_{OCDE} = \frac{\text{Entrées collectées}}{(\text{Consommation} - \text{Entrées collectées}) * 7.6\%} = \frac{\text{Entrées collectées}}{(\text{Consommation} - \text{Entrées collectées})} * \frac{1}{7.6\%} = \frac{\text{taux implicite}}{\text{taux normal}} \quad (1)$$

Cet indicateur revient à comparer un taux implicite de taxation avec le taux normal. Plus l'indicateur est proche de 1, plus le système est dit parfait. Il a aussi l'avantage d'être extrêmement simple à calculer. Par contre, il n'est pas possible de déterminer quelle est la part de l'écart à 1 due à la législation et celle due à la mauvaise coopération des assujettis. Enfin, il faut aussi garder à l'esprit que les entrées collectées enregistrées dans les comptes nationaux se rapportent à une période légèrement décalée de celle de la consommation sous-jacente¹³.

Une interprétation du taux implicite est la valeur du taux unique nécessaire pour obtenir les mêmes recettes, si toute la consommation finale était taxée, sans aucune exception, et que les assujettis remplissaient leur déclaration de TVA avec la même conscience qu'actuellement.

Par exemple pour la Suisse en 2005, en prenant la valeur disponible en 2010 pour la consommation définie dans le compte P3 des comptes nationaux ainsi que les entrées TVA enregistrées sous la position D211 de ces mêmes comptes nationaux, on obtient une valeur pour l'indicateur de l'OCDE de 76%. Le taux implicite d'imposition est lui de 5.8%. Dans le message sur la simplification de la TVA publié en 2008¹⁴, le taux unique permettant d'obtenir des recettes équivalentes tout en conservant des exceptions dans cinq domaines a été fixé à 6.0%.

Les mêmes calculs faits sur la base du compte P3 mis à jour en 2012 donnent une valeur légèrement inférieure pour l'indicateur et pour le taux moyen (voir le tableau ci-dessous). La différence n'est pas significative. Mais elle illustre le danger que peuvent représenter des chiffres pris isolément et mal interprétés. Par exemple, si on passe de l'année 2007 calculée sur la base du PIB publié en 2010 à l'année 2008 publiée sur la base du PIB calculé en 2012, on trouve une dégradation de l'indicateur de l'OCDE pour la Suisse (78% à 75%), ce qui pourrait représenter environs 600 millions de francs. Mais cette dégradation provient uniquement du changement de méthode de calcul du PIB. Peut-être que les 75% obtenus pour 2008 sont plus proche de la réalité, parce que le PIB selon la mise à jour 2012 tient probablement mieux compte de l'économie cachée. Mais ce qu'il faut retenir, c'est que l'évolution entre 2007 et 2008 pour les deux méthodes de calcul donne un indicateur constant. Du reste, les deux séries évoluent en parallèle sur toute la période étudiée.

Tableau 5 : Indicateur de l'OCDE pour la Suisse et taux d'imposition implicite

	Base: année de publication du PIB	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
I _{OCDE} pour la Suisse	2010	77%	75%	75%	76%	76%	78%	78%	78%
	2012	74%	72%	72%	73%	73%	75%	75%	75%
Taux implicite	2010	5.8%	5.7%	5.7%	5.7%	5.8%	5.9%	5.9%	5.9%
	2012	5.6%	5.5%	5.5%	5.5%	5.6%	5.7%	5.7%	5.7%

Sources : Comptes nationaux et calculs propres.

5.2. Décompositions de l'indicateur de l'OCDE

L'indicateur original ayant le défaut d'être difficile à interpréter, l'OCDE¹⁵ en propose la décomposition entre un indicateur de l'efficacité de la politique (policy efficiency ratio) et un indicateur de coopération (compliance efficiency ratio) :

$$I_{OCDE} = \frac{(\text{Entrées théoriques suivant loi})}{(\text{Consommation} - \text{Entrées collectées}) * 7.6\%} * \frac{\text{Entrées collectées}}{(\text{Entrées théoriques suivant loi})} \quad (2)$$

= Policy efficiency ratio * compliance efficiency ratio

¹³ Voir les explications de la section 2.1 dans la partie sur le compte d'Etat.

¹⁴ Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA (FF 2008 6277)

¹⁵ OECD (2010), *op. cit.*

Le principal problème avec cette décomposition est le calcul des entrées théoriques suivant la loi, ainsi que cela a été exposé dans les premiers chapitres de ce document.

Pour le premier ratio, une valeur inférieure 100% indique la marge de progression vers un système sans exception et le taux normal, ici 7,6%. Mais la solution idéale ou souhaitable n'est pas forcément celle avec un taux unique au niveau du taux normal en vigueur et d'autres considérations peuvent favoriser certains types d'exceptions. La section 5.2.1 est consacrée à des commentaires plus détaillés sur ce ratio.

Le second ratio correspond au complément du gap-TVA tenant compte de l'impact de l'administration¹⁶ et présenté au chapitre 0. Il donne une bonne indication de la coopération des assujettis étant donné la loi et de la marge de progression qu'il pourrait y avoir en améliorant leur collaboration. La décomposition de ce sous-indicateur entre indicateur de coopération spontanée et indicateur d'efficacité de l'administration est développée dans la section 5.2.2.

5.2.1. Commentaires sur le ratio de politique fiscale

Le plus simple pour comprendre les mécanismes qui sont en jeu dans le ratio de politique fiscale est de faire apparaître l'assiette fiscale actuelle¹⁷ ainsi qu'un taux unique équivalent qui permettrait d'obtenir, avec cette assiette fiscale, les mêmes recettes qu'avec la combinaison de taux en vigueur.

$$\text{Policy efficiency ratio} = \frac{(\text{Consommation nette soumise à TVA suivant loi}) * \text{Taux unique équivalent}}{(\text{Consommation} - \text{Entrées collectées}) * 7.6\%} \quad (3)$$

En admettant que l'administration ne souhaite pas augmenter ses recettes au-delà de ce qu'une meilleure coopération des assujettis le ferait, le numérateur ci-dessus devrait rester constant. Ainsi, en élargissant l'assiette fiscale en supprimant des exceptions, le taux unique équivalent va pouvoir diminuer. Si toutes les exceptions sont supprimées, le ratio de politique fiscale se réduit au rapport entre ce nouveau taux unique équivalent et le taux normal en vigueur avant l'entrée en force de la réforme. Dans ce cas, après la mise en place de la nouvelle législation, le ratio de politique fiscale devrait être égal à 100%. En raison d'autres considérations, il pourrait être souhaitable de conserver quelques exceptions ou de choisir un taux supérieur au taux unique équivalent. Cette dernière mesure n'influencerait pas sur le ratio après réforme, puisque le nouveau taux standard de référence serait ce même taux supérieur.

Pour la Suisse, en utilisant les valeurs disponibles dans les comptes nationaux publiés en 2010 pour la consommation finale et les entrées théoriques calculées à l'aide de l'EBM 2006-2007, nous obtenons les valeurs suivantes pour le ratio de politique fiscale :

Tableau 6 : Ratio de l'efficacité de la politique fiscale

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Policy efficiency ratio	80%	79%	79%	78%	79%	79%	81%	81%

Dans le message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA¹⁸, le taux unique équivalent est évalué à 6,515%. A chaque étape de l'élargissement de l'assiette fiscale, ce taux unique garantissant la neutralité budgétaire diminue pour arriver à la fin du processus à 6,035% et cinq domaines qui resteraient exclus. En ajoutant les recettes supplémentaires ainsi générées selon le message à celles calculées précédemment, le ratio de politique fiscale pour les années 2006 et 2007 augmenterait de cinq points de pourcentage.

5.2.2. Décomposition de l'indicateur de coopération

L'OCDE ne propose pas de décomposition plus fine pour le ratio de coopération. Pourtant, il est intéressant de le décomposer de telle sorte que l'action de l'administration apparaisse, ainsi que cela est présenté dans l'équation 4 ci-dessous.

¹⁶ Soit 1 - (Gap-TVA en % yc DC/AC)

¹⁷ Y compris aussi une petite partie de la consommation intermédiaire. Notée par *Consommation nette soumise à TVA suivant loi* dans l'équation (3).

¹⁸ FF 2008 6277, plus précisément Tableau 9 page 6461

$$\begin{aligned}
\text{Compliance ratio} &= \frac{\text{Entrées collectées}}{(\text{Entrées théoriques suivant loi})} \\
&= \frac{(\text{Entrées collectées}) - (DC/AC)}{(\text{Entrées théoriques suivant loi})} * \frac{\text{Entrées collectées}}{(\text{Entrées collectées}) - (DC/AC)} \\
&= \text{Spontaneous compliance ratio} * \text{Tax administration efficiency ratio}
\end{aligned}
\tag{4}$$

Le ratio sur la première ligne de l'équation 4 n'est autre que le complément au second gap-TVA discuté au chapitre 0¹⁹.

Le ratio de coopération spontanée (spontaneous compliance ratio) n'est autre que le complément au premier gap-TVA discuté au chapitre 0²⁰.

Le troisième ratio peut être considéré comme une mesure de l'efficacité de l'administration, puisque la différence entre les deux éléments qui le constituent concerne l'action de cette administration. Mais il ne s'agit pas uniquement de l'impact des contrôles externes ou internes, puisque les décomptes complémentaires (DC/AC) comportent aussi les corrections effectuées à la demande des assujettis qui ont remarqué des erreurs lors de la clôture des comptes et les ont spontanément communiquées. Sous la nouvelle loi TVA en vigueur depuis le premier janvier 2010, ces corrections seront directement comptabilisées avec les décomptes normaux dans le compte d'Etat de l'année suivante. Par contre la statistique de la TVA n'en tiendra pas compte.

Entre 2009 et 2010, nous pourrions nous attendre ainsi à une diminution apparente de cet indicateur qui ne voudrait en aucun cas dire que l'administration serait devenue moins efficace. Le comportement de l'autre indicateur dépendra du choix de la base de calcul pour les entrées collectées. S'il s'agit de la statistique TVA, aucun changement n'est attendu, à moins que l'information manquante soit récupérée à partir de la base de données interne de la DP TVA. Par contre s'il s'agit du compte d'Etat, alors l'indicateur pourrait s'améliorer. Cette éventuelle amélioration ne voudra pas dire que les assujettis seront devenus plus coopératifs, mais qu'on leur offre la possibilité de se mettre en règle directement, sans intervention des collaborateurs de l'AFC.

Pour ce qui est des années étudiées jusqu'ici, l'évolution du ratio d'efficacité de l'administration est présentée dans le tableau 7. L'estimation se base sur les estimations du gap-TVA à l'aide de l'EBM 2006-2007 et présentées dans la section 0. La diminution qui survient entre 2006 et 2007 reflète le resserrement des courbes des gap-TVA sous-jacents, tel que présentés dans le graphique 3.

Tableau 7 : Ratio de l'efficacité de l'administration

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Administration efficiency ratio	102.7%	104.1%	104.3%	104.5%	103.3%	103.6%	101.4%	101.2%

¹⁹ Soit 1 - (Gap-TVA en % y compris DC/AC) ; valeur pour 2008 : 4,0%.

²⁰ Soit 1 - (Gap-TVA en % sans DC/AC) ; valeur pour 2008 : 5,1%.

6. Conclusion

La présente étude a permis de mettre en lumière quelques éléments quant à la complétude des recettes TVA en Suisse. Le gap-TVA estimé sur la base de la consommation finale est relativement faible, puisqu'il se monte à moins de 8% des entrées théoriques. La Suisse se trouve ainsi dans la fourchette inférieure des pays européens qui calculent ce gap. Ces résultats sont toutefois sujets à une marge d'erreur assez importante. L'interprétation des résultats sur la durée est aussi difficile, puisque tant des facteurs propres à l'assujetti en tant que tel, que des facteurs législatifs, économiques ou statistiques peuvent influencer le niveau du gap. Etant donné que le calcul demande beaucoup d'investissements pour un résultat peu fiable, il n'est pas souhaitable de procéder à une estimation annuelle du gap-TVA. Tout au plus une mise à jour suivant le rythme de mise à jour de la table input/output ou celle de la version agrégée de l'Enquête sur le budget des ménages est envisageable, soit tous les 3 à 5 ans.

Concernant l'estimation faite sur la base des résultats des contrôles, elle permet de voir quelles sont les principales sources d'erreurs relevées par les inspecteurs. L'extrapolation à tous les assujettis et son interprétation reste délicate. L'exercice sera poursuivi dans le cadre de l'analyse des risques, pour autant que la base de données interne ne comporte pas trop d'erreurs de saisie.

Une fois que le gap-TVA est estimé, il faut encore estimer si des mesures pour le réduire sont à prendre et quelles en seront les conséquences en terme d'entrées fiscales et de coûts tant pour l'administration que pour les assujettis. Des mesures législatives peuvent avoir un impact positif sur le gap, mais un impact négatif sur les recettes. Des mesures simples visant à augmenter la coopération volontaire, telles qu'une meilleure information ou des procédures simplifiées, peuvent avoir un impact important et positif tant sur les entrées que sur la baisse des coûts. La réduction du gap-TVA devrait être considérée comme ligne directrice plutôt que comme un objectif ferme.

7. Annexes

7.1. Taux moyens de taxation pour les dépenses des ménages

Tableau 8

	EBM 2006 - 2007	ERC 2003 - 2005
Produits alimentaires et boissons non alcoolisées	2.40%	2.40%
Boissons alcoolisées, tabac et stupéfiants	7.60%	7.60%
Articles d'habillement et chaussures	7.60%	7.60%
Logement, eau, gaz, électricité et autres combustibles	1.77%	1.15%
Meubles, articles de ménage et entretien courant du foyer	7.06%	6.79%
Santé	2.07%	0.46%
Transports	6.38%	7.30%
Communications	7.60%	7.25%
Loisirs et culture	3.96%	5.94%
Enseignement	0.00%	0.00%
Restaurants et hôtels	6.75%	7.02%
Biens et services divers	4.97%	2.27%
Moyenne	4.18%	3.49%

7.2. Données disponibles

La disponibilité des données est un élément crucial pour le calcul du gap-TVA. La majorité des données nécessaires au calcul par l'une ou l'autre des approches Top-down ne sont disponibles qu'après un délai de 2 ans au minimum. De plus, ces données sont sujettes à révision, ce qui implique de refaire tout le processus préliminaire pour toutes les années déjà publiées, afin d'avoir un point de comparaison. Les comptes nationaux ont été partiellement révisés en 2012 et seront totalement révisés en 2014. Il faut noter que pour le calcul du gap-TVA, une révision partielle entraîne les mêmes conséquences qu'une révision totale, puisque les montants utilisés ont été modifiés.

Pour l'approche Bottom-up, les données sont disponibles dans le courant du printemps suivant. Ces données subissent quelques variations en fonction des corrections apportées au résultat des contrôles, en particulier si l'assujéti fait recours contre la décision de taxation.

Pour les données des comptes nationaux, les références sont faites aux tables de l'OFS les concernant, si nécessaire aussi aux positions particulières, en donnant la lettre et le nombre qui constituent le code qui permet de les identifier (ex : P3 représente les dépenses de consommation finale, T3b représente le Produit intérieur brut selon son affectation).

7.2.1. TVA effective

Pour la TVA effectivement récoltée, il existe deux grandeurs possibles.

- Le compte d'Etat
 - Publié officiellement dans le courant du printemps, le résultat est connu à l'interne dès la fin du mois de janvier.
 - L'enregistrement de l'impôt dû est décalé par rapport à l'activité économique auquel il se rapporte. Ex : l'impôt sur les transactions de décembre n'est communiqué à l'AFC que dans le courant du mois de février.
- La statistique de la TVA
 - Publiée officiellement avec 2 ans de décalage.
 - L'enregistrement de l'impôt se fait de manière concomitante à l'activité économique (avec la nuance des prestations convenues ou reçues).
 - Basée sur les décomptes normaux reçus jusqu'en septembre T+1, soit un peu plus de 95% des décomptes. Les décomptes annuels correctifs ne sont pas pris en compte.

7.2.2. Approche Bottom-up

Les données sont issues de deux bases de données internes qui regroupent le résultat des contrôles effectués par la Division du contrôle externe.

La première base de données reprend les informations du système interne de la TVA concernant les résultats des contrôles par types de risques ou sélection aléatoire. Les données sont disponibles dès la clôture de l'année comptable, à la fin du mois de janvier. Il n'y a pas de détails dans les motifs des corrections.

Dans la deuxième base, les données proviennent des rapports de contrôle établis par les inspecteurs et sont collectées depuis 2007, mais disponibles en quantité et en qualité suffisantes seulement depuis 2008. Depuis 2010, en plus de ventiler les corrections effectuées selon différents types d'erreurs, les inspecteurs saisissent l'année concernée. Les erreurs ont été conservées telles quelles ou regroupées pour des raisons de significativité statistique. Les données sont disponibles dans le courant du printemps, tout dépend de la rapidité avec laquelle les rapports sont validés. Mais par contre, les données exhaustives concernant une année spécifique ne sont connues qu'avec 5 à 6 ans de décalage, puisque les inspecteurs contrôlent jusqu'à la limite de la prescription, avec le point négatifs que les données ne sont pas disponibles par années séparées (voir les explications dans la section méthodologie).

7.2.3. Approche Top-down : optique de la dépense

Consommation des ménages :

Deux sources possibles pour les principales composantes :

- Enquête sur la consommation des ménages, basée sur un panel de ménages (OFS ECM)
 - Disponibilité : 2 ans de décalage au minimum.
 - Comporte les dépenses de consommation et les dépenses de transfert.
 - Avantages : cette enquête est utilisée pour d'autres calculs au sein de la section Analyse et information. Elle est donc bien documentée et déjà ventilée entre les différents taux de TVA, y compris la taxe occulte.

On pourrait aussi ne tenir compte que de la partie dépenses de consommation, mais à ce moment là sans la part de la taxe occulte, pour obtenir une ventilation plus fine par taux que ce que permet les comptes nationaux.

- Dépenses de consommation finale nationale des ménages (OFS T6)
 - Disponibilité : 2 ans de décalage, version provisoire
 - Comporte seulement les dépenses de consommation des ménages. Correspond à la partie « Ménages » du compte P3²¹ « Dépenses de consommation finale ».
 - Avantages : pour ces comptes, une répartition par taux pour les comptes COICOP²² correspondants a été faite par M. Daepf. Les montants finaux retenus pour ces comptes dans la matrice Input/Output (SIOT) ne sont pas tous les mêmes que dans les comptes 2005.
 - Inconvénients : Ces montants contiennent la TVA, mais aussi les autres taxes telles que les taxes sur le tabac, l'alcool, etc. Pour l'année 2005, il y a une estimation des valeurs hors taxes diverses par compte dans la matrice Input/Output (SIOT). Or la TVA se calcule sur les montants « Autres taxes incluses » sauf pour l'eau, la gestion des déchets, les taxes sur les billets d'entrées et les droits de mutations (art. 24 al.6 nLTV). Donc ce n'est pas utile.

Les dépenses de consommation nationales des ménages doivent encore être corrigées des dépenses faites à l'étranger et des dépenses des étrangers en Suisse.

²¹ C'est-à-dire la partie P3 du compte S14 (ménages) sans la partie P3 du compte S15 (ISBLM) dans la séquence des comptes nationaux.

²² COICOP: Classification Of Individual Consumption by Purpose. Nomenclature onusienne des fonctions de consommations individuelles.

- Solde de la balance touristique.
 - Nécessaire pour corriger la consommation faite sur le territoire suisse et donc soumise à la TVA.
 - Cette correction est nécessaire, mais cette statistique se base en partie sur la statistique de la TVA. Elle n'est donc pas indépendante.

Consommation des administrations publiques :

Pour ce secteur, il faut tenir compte des consommations finales et des investissements. Les dépenses des administrations publiques (S13) se trouvent dans les tableaux suivants, parfois sans la partie concernant les administrations de sécurité sociale (S1314).

- Dépenses finales agrégées des administrations publiques (compte P3 / S13 dans le tableau T3b (PIB selon son affectation)).
 - Disponibilité : 1 an de décalage, données définitives : 3 ans de délai.
 - Sans le sous total des administrations de sécurité sociale.
- Séquence des comptes nationaux : tableaux S13, S13 sans S1314 et S1314.
 - Disponibilité : 2 ans de délai.
 - Il faut rechercher dans les comptes les positions concernées, soit la consommation finale (P3) et les investissements (P51).

Consommation intermédiaire des secteurs exclus de la TVA :

La première chose à faire est d'identifier les secteurs concernés par l'art. 21 nLTV. Il s'agit d'une partie des secteurs de la santé, de l'éducation, de la culture et du sport, et de la finance ainsi que la production agricole.

- Compte de production par branches selon la nomenclature A17²³ ou A60¹² permet de détailler suffisamment la consommation intermédiaire pour les secteurs concernés.
 - Disponibilité : 2 ans de délai.
 - Il faut encore corriger ces calculs pour la proportion de revenu imposable.

7.2.4. Approche Top-down : optique de la production

Valeur ajoutée :

- Compte de production par branches selon la nomenclature A17¹² ou A60¹² permet de détailler suffisamment la valeur ajoutée pour les différents secteurs et donc de ventiler les taux au mieux.

Ce compte se base sur la statistique de la valeur ajoutée (WS) de l'OFS. Il est donc indépendant des données statistiques établies par l'AFC et donc des entrées TVA effectives.

- Disponibilité : 2 ans de délai.
- Il faut encore corriger ces calculs pour la proportion de revenu imposable.

Consommation intermédiaire et investissements :

Le compte de production par branche permet de calculer la consommation intermédiaire pour chaque secteur.

Concernant les investissements proprement dits, il y a pour les biens d'équipement la table T9 qui procède à une répartition par type de bien CPA24 (9 différents) des investissements. La table T7 attribue à chaque secteur sa part des dépenses en bien d'équipement (compte P.5111be des comptes nationaux). Pour les investissements dans la construction (compte P.5111c), il n'y a dans la

²³ A17 et A60 : regroupement de branches d'activités correspondant plus ou moins à diviser la NOGA en 17 ou 60 groupes pour les besoins de la prévision conjoncturelle ou de la statistique nationale.

²⁴ CPA : Classification statistique des produits associée aux activités (EUROSTAT).

table T8 que les détails des investissements des différents secteurs selon des comptes nationaux dans les différents types de construction (par ex. que les sociétés non-financières ont investi 458 millions dans des constructions relatives à la culture et aux loisirs en 2007).

La matrice input/output de 2005 permet aussi de répartir les investissements par secteurs, mais avec un décalage temporel important.

Corrections pour les exportations et les importations :

Possibilité de corriger non par secteur, mais par taux pour le commerce extérieur (importations et exportations) à l'aide du CD-ROM sur le commerce extérieur Suisse. Problèmes éventuellement pour les années passées...

Corrections pour les revenus provenant de secteurs exclus ou d'entreprises non assujetties :

La valeur ajoutée du tableau A60 tient compte de toute la production et de toute la consommation intermédiaire. Pour les producteurs exclus, il faut supprimer leur production et leur consommation intermédiaire (il faut estimer les pourcentages concernés). Pour les autres producteurs, il faut tenir compte de la production intermédiaire non soumise, c'est-à-dire ne pas la déduire de la production, sinon la taxe due sera trop faible. Pour les secteurs industriels ou de services qui sont en général soumis à la TVA, on peut faire l'hypothèse que toute leur consommation intermédiaire provient de secteurs soumis à la TVA. Par contre, une partie de cette consommation pourrait venir de producteurs non assujettis dont il faudrait estimer le pourcentage.

Pour pouvoir estimer la part des différents taux, y compris la part exclue, les seules données disponibles sont celles de la statistique de la TVA. On y trouve le chiffre d'affaires déclaré et sa répartition par taux, resp. exclu. Mais ces données ne sont pas indépendantes des entrées effectives de la TVA. Le résultat sera donc biaisé.

8. Références bibliographiques

HM Customs and Excise [administration des impôts et des douanes de Grande-Bretagne] (2002), *Measuring Indirect Tax Losses*, London.

HM Customs and Excise (2010), *Measuring tax gaps 2010*, London.

Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S. and Saez, E. (2011), *Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark*, *Econometrica*, 79: 651–692.

Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, in FF 2008, 6277–6624.

OECD (2010), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing.

Perler, P. (2005), *Schätzung zur Mehrwertsteuerbelastung im Bereich der Gemeinwesen*, Bericht der Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Sektion Wirtschaftsfragen, Bern.

Reckon, (2009), *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*, No 0029, Taxation Studies, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Skat [administration danoise des impôts et des douanes] (2009), *Compliance with the tax rules by businesses in Denmark. Tax year 2006*, Rapport de l'administration danoise des impôts et des douanes, Copenhagen.

Skatteverkett [administration fiscale suédoise] (2008a), *Skatteförelislista för Sverige, Hur togs den fram och hur kan den användas?*, Rapport 2008 :1, Stockholm.

Skatteverkett (2008b), *Tax Gap Map for Sweden, How was it created and how can it be used?*, Rapport 2008 :1b. (Traduction des sept premiers chapitres de Skatteverkett [2008a]), Stockholm.

World Bank. (2006), *Ukraine: Creating Fiscal Space for Growth: A Public Finance Review*, Report N° 36671 - UA, Washington D.C.