



02.02.2011

Quels sont les allégements fiscaux accordés par la Confédération ?

1 Introduction

Remarque préliminaire

Le présent rapport est un résumé d'une étude détaillée de l'Administration fédérale des contributions¹. La commission des finances du Conseil national a pris connaissance du rapport le 28 janvier 2011 et en a recommandé la publication.

1.1 Finalité des allégements fiscaux

Les impôts ont pour fonction première de générer des fonds pour financer les tâches de l'Etat. Il est moins évident que des milliards de francs sont aussi dépensés tous les ans par l'intermédiaire du système fiscal: le fait que certains groupes de la population bénéficient d'une imposition privilégiée² constitue un manque à gagner pour le fisc.

À quelles conditions une réglementation fiscale dérogatoire devient un allégement fiscal ? La définition d'un allégement fiscal dépend directement du choix de la norme fiscale. Une réglementation dérogatoire est déterminée nécessairement par rapport à une norme de référence et constitue fondamentalement un allégement fiscal uniquement si la dérogation n'est pas justifiée par la systématique fiscale (part de la norme fiscale). Un allégement fiscal n'est pas mauvais en soi. Son appréciation dépend de l'objectif visé ainsi que de l'effectivité et de l'efficacité de mesures alternatives. Savoir si un allégement fiscal est objectivement justifié n'entre pas dans le cadre du présent rapport.

Que l'incitation à adopter un certain comportement se fasse par l'intermédiaire des dépenses ou par celui d'allégements fiscaux, l'effet est le même sur les finances de l'Etat. Contrairement aux dépenses, les allégements fiscaux ne sont toutefois pas inscrits dans le budget, ce qui diminue la conscience de ce que coûte cette activité de l'Etat. C'est pourquoi le présent rapport a aussi pour but de renforcer la prise de conscience et d'informer sur le

¹ «Welche Steuervergünstigungen gibt es beim Bund? Eine Studie der Eidgenössischen Steuerverwaltung», 2010.

² La notion anglaise de «tax expenditures» tient compte de ce fait.

volume des allègements fiscaux accordés. Il constitue un complément au rapport 2008 sur les subventions du Département fédéral des finances (DFF), qui publiait pour la 2^e fois la liste des allègements fiscaux. Étant donné que le présent rapport est fondé sur des critères plus rigoureux, le montant estimé du manque à gagner est globalement supérieur à celui indiqué dans le rapport sur les subventions.

1.2 Pourquoi une analyse des allègements fiscaux ?

Dans le rapport 2008 sur les subventions, contrairement à l'OCDE et au Contrôle fédéral des finances, l'Administration fédérale des finances (AFF) ne définit pas un allègement fiscal sur la base d'une dérogation à une norme fiscale, mais utilise une définition fondée sur les critères suivants:

- a. L'allègement fiscal représente un avantage appréciable en argent sans contre-prestation usuelle sur le marché.
- b. Il soutient une activité volontaire.
- c. Il est subordonné à la réalisation d'une tâche déterminée avec précision (impératif de comportement); les déductions fiscalement motivées des impôts directs telles que la déduction pour double revenu de l'impôt fédéral direct ne sont donc pas des allègements fiscaux car elles ne correspondent à aucun objectif de garantie ou de promotion liée à une tâche déterminée tel que le prévoit la LSu. Les réglementations fiscales spéciales qui ont pour objectif premier de rentabiliser la perception de l'impôt ne sont pas non plus des allègements fiscaux.
- d. Les bénéficiaires sont étrangers à l'administration fédérale.
- e. Le nombre des bénéficiaires potentiels de réglementations fiscales spéciales ne fait pas de celles-ci un allègement fiscal. En revanche, si la collectivité dans son ensemble bénéficie de la mesure, celle-ci n'est pas un allègement fiscal, car il ne s'agit plus d'une réglementation fiscale spéciale.
- f. On ne peut parler d'allègement fiscal lorsqu'une réglementation fiscale spéciale découle d'engagements internationaux. (Le message à l'appui de la loi sur les subventions précise que les dispositions générales concernant les aides financières et les indemnités ne sont pas applicables aux subventions destinées à des sujets de droit international et aux institutions régies par un droit étranger).

Le caractère interchangeable des aides financières et des allègements fiscaux porte à transposer aux allègements fiscaux les critères (a) à (d) de la définition des aides financières donnée à l'art. 3 de la loi sur les subventions (LSu). Ce sont des critères cumulatifs. Les deux derniers critères sont des précisions permettant de restreindre la marge d'interprétation.

L'AFF concède qu'un classement sans ambiguïté n'est pas toujours possible. Elle affirme cependant qu'à son avis, ces critères permettent d'établir une définition appropriée. La liste des allègements fiscaux basée sur cette classification est relativement courte.

Au vu de cette situation, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a décidé de procéder à un examen approfondi des allègements fiscaux en se laissant guider par la théorie économique, par l'expérience d'autres pays et par celle de l'OCDE.

1.3 Situation en Suisse

L'art. 7 LSu dispose à sa lettre g, qu'il faut renoncer en principe aux aides financières sous forme d'allègements fiscaux. Dans son message relatif à cette loi³, le Conseil fédéral a relevé les inconvénients importants de ce genre d'allègements fiscaux:

³ Message du 15 décembre 1986 à l'appui d'un projet de loi sur les aides financières et les indemnités, FF 1987 I 369, en particulier p. 395.

- Ils portent atteinte au principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et, par là, au principe de l'équité fiscale, s'ils sont utilisés pour atteindre des buts extrafiscaux⁴.
- Ils restreignent l'emprise de l'autorité sur l'activité à promouvoir car ils ne peuvent être assortis de conditions ou d'obligations.
- Souvent, ils ne permettent pas d'évaluer leurs conséquences financières. Ils échappent donc au contrôle et, par voie de conséquence, aux modifications et aux abrogations et risquent, sans qu'on s'en aperçoive, de se transformer au fil des ans en un véritable saupoudrage indésirable de subventions. L'absence de mention des subventions sous forme d'allègements fiscaux dans les comptes de la Confédération est contraire aux principes de la transparence et de l'intégralité et viole, de la sorte, le principe du produit brut consacré par la loi fédérale sur les finances de la Confédération. Toute dérogation à ce principe se traduit par une sous-estimation de la quote-part de l'Etat. Ces allègements sont donc des subventions occultes qui échappent dans une large mesure au contrôle du budget par le Parlement.

Exceptionnellement, il peut cependant être justifié d'influencer certaines dépenses ou certains comportements par l'intermédiaire des recettes du compte financier⁵, notamment lorsque des réglementations fiscales spéciales sont plus efficaces pour atteindre certains buts que des mesures relevant des dépenses.

Bien que certains allègements fiscaux puissent être justifiés, il faut bien constater, vu leur grand nombre (cf. tableaux), que le principe fixé dans la LSu d'après lequel il faut généralement renoncer aux allègements fiscaux n'est pas suffisamment respecté. La réduction de leur nombre permettrait de diminuer la complexité du système fiscal. Il n'est possible de réaliser une imposition simple et équitable que si le système fiscal est mis le moins possible au service de buts extrafiscaux. L'augmentation du nombre des allègements fiscaux rend plus difficile une imposition uniforme et équitable. En outre, indirectement, tout allègement fiscal alourdit d'autant la charge grevant le reste du substrat fiscal.

1.4 Objet du présent rapport

Le présent rapport cherche à répondre aux questions suivantes:

- Qu'est-ce qu'un allègement fiscal ?
- Quels sont les allègements fiscaux accordés par la Confédération ?
- Quelle est l'importance quantitative de ces allègements fiscaux ?

Il faut interpréter avec prudence l'estimation du montant des allègements fiscaux présentée dans le présent rapport; elle doit essentiellement donner une idée de l'ordre de grandeur de ces allègements. La stratégie appliquée pour estimer le coût des allègements fiscaux identifiés se fonde sur la méthode généralement acceptée du «revenue foregone» (manque à gagner), qui ne tient aucun compte d'éventuels changements de comportement⁶. Pour des raisons pratiques, il n'est pas possible de tenir suffisamment compte de l'interaction entre les allègements fiscaux et entre ces allègements et la progressivité des barèmes.

Les milieux politiques utilisent les allègements fiscaux pour poursuivre certains buts. L'évaluation de ces allègements doit prendre en compte et mesurer les conséquences sur les objectifs poursuivis et les effets collatéraux (répartition, efficacité, effets d'aubaine) par rapport à d'autres mesures. À part l'estimation des pertes de recettes, le présent rapport ne

⁴ Les objectifs extrafiscaux comprennent tous les objectifs qui ne visent pas à se procurer des recettes selon le principe de la capacité économique (art. 127 Cst.).

⁵ Voir point 2.1.

⁶ OCDE, Lignes directrices sur les meilleures pratiques - dépenses hors budget et dépenses fiscales, 2004, Dirk-Jan Kraan, p. 16.

contient aucune analyse des effets économiques des allègements fiscaux. Par conséquent, c'est à dessein que l'évaluation des allègements fiscaux ne fait pas l'objet du présent rapport: il ne répond donc pas à la question de savoir si un allègement fiscal est bon ou mauvais. Dans le débat sur les allègements fiscaux, il importe en effet de séparer soigneusement la question de savoir s'il existe un allègement fiscal et celle de savoir comment il faut le juger.

2 Expériences internationales

2.1 Enseignements de l'OCDE

Les allègements fiscaux ne sont pas condamnables en soi. Parmi les raisons les plus importantes en faveur des allègements fiscaux en tant qu'alternative aux subventions relevant des dépenses, aux transferts ou aux réglementations, l'OCDE cite en particulier:

- la diminution des frais administratifs, car les flux de fonds sont moins nombreux,
- la diminution de l'évasion fiscale et de la soustraction d'impôt.

L'OCDE relève toutefois qu'il existe des objections tant théoriques que pratiques aux allègements fiscaux. S'y ajoutent des réflexions de politique économique ainsi que la question de la transparence⁷.

Les objections *théoriques* peuvent se trouver dans les objectifs de la politique fiscale⁸:

- Équité: les allègements fiscaux ont un effet de répartition car, en fin de compte, ce sont les groupes, en général les plus riches, pour lesquels les mesures n'ont pas été pensées qui en profitent le plus. Cet effet est renforcé par la progressivité du barème fiscal («upside-down subsidy»).
- Problèmes d'exécution: souvent, l'autorité fiscale n'est pas en mesure de déterminer le bien-fondé d'une déduction, car elle n'a pas les ressources ni les connaissances spécifiques nécessaires.
- Simplicité: souvent, les systèmes fiscaux sont en soi très complexes. Les allègements fiscaux augmentent cette complexité plus que proportionnellement. La multitude des clauses, des dispositions, des directives et des formulaires s'accroît et les profanes n'ont par conséquent plus les connaissances nécessaires pour les appliquer correctement (manque de transparence). Cette complexité peut être particulièrement nocive pour la morale fiscale.
- Responsabilité du budget: les coûts des allègements fiscaux sont moins évidents et plus difficiles à évaluer. En l'occurrence, des erreurs d'évaluation peuvent conduire à des pertes de recettes importantes et imprévues.

Les *objections pratiques* à l'utilisation des allègements fiscaux sont notamment les suivantes:

- Les allègements fiscaux ont tendance à se multiplier. Ils sont souvent préparés par d'autres commissions parlementaires que celles chargées des projets techniques de dépenses. Le lien avec d'autres projets de dépenses qui poursuivent le même but est alors perdu.
- Le montant des allègements fiscaux augmente aussi. En effet, il n'existe aucune revue chronologique critique ni systématique des allègements fiscaux accordés. Par conséquent, ils peuvent croître avec le temps sans contrôle. Contrairement aux dépenses qui doivent toujours être justifiées, la nécessité des allègements fiscaux n'est pas évaluée régulièrement. En outre, le monde politique préfère que les allègements fiscaux ne soient pas très visibles.

Réflexions d'économie politique: les allègements fiscaux permettent d'abaisser le taux de la fiscalité (tel qu'il est défini actuellement). De ce point de vue, il conviendrait de redéfinir ce taux en considérant les allègements fiscaux comme des dépenses. D'après les définitions actuelles, le budget ne mesure ni les allègements fiscaux ni les coûts entraînés par les

⁷ OCDE, The Choice Between Base Broadening And Tax Incentives: Tax Expenditures In OECD Countries, 2008, Note by Joseph J. Minarik, p. 5 à 10.

⁸ À la lumière de l'expérience, il faudrait ajouter une raison: souvent, les allègements fiscaux ne sont pas le moyen le plus efficace d'atteindre un but politique. (Exemple: promotion du perfectionnement)

réglementations. C'est pourquoi le montant du budget ne reflète qu'imparfaitement l'activité effective de l'Etat dans l'économie que ce soit financièrement ou globalement.

Transparence: l'OCDE recommande de comptabiliser les allègements fiscaux dans le budget, non pas dans les diminutions de recettes, mais dans les dépenses. Mais, dans ce cas, il faudrait y inscrire le produit brut des impôts (*avant* allègements fiscaux). Toutefois, les dépenses pour les allègements fiscaux ne doivent pas nécessairement être intégrées dans le budget: elles peuvent aussi être enregistrées à part, ce qui garantirait certainement un meilleur contrôle. Pour l'instant, une telle mesure n'est cependant pas réalisable en Suisse, essentiellement parce qu'il n'existe pas de base de données permettant d'estimer le manque à gagner d'une manière fiable.

2.2 Rapports de certains pays

Évolution historique

Dans certains pays de l'OCDE, l'élaboration de rapports sur les allègements fiscaux a une tradition de plusieurs décennies. L'Allemagne en 1967 et les Etats-Unis d'Amérique en 1969 sont les premiers pays qui ont établi des rapports sur le volume des allègements fiscaux. Au milieu des années nonante, la moitié de tous les pays de l'OCDE établissaient un rapport. L'OCDE a inscrit les allègements fiscaux dans son agenda 2008. Actuellement, le Groupe de travail 2 Politiques fiscales et statistiques du Comité des affaires fiscales se consacre à un projet intitulé «The choice between base broadening and tax incentives: tax expenditures in OECD countries». Dans le cadre de ce projet, plusieurs pays membres de l'OCDE ont fait part de leur méthode, de leurs estimations et de leurs expériences concernant l'élaboration des rapports sur les allègements fiscaux et la manière de les traiter.

En raison de l'expérience acquise, ces pays ont constamment développé l'élaboration de tels rapports. Après s'être intéressés plus particulièrement aux impôts directs (et surtout à l'impôt sur le revenu), ils ont porté leur attention sur d'autres genres d'impôt. À quelques exceptions près, les rapports se concentraient sur l'échelon de l'État central. En outre, les normes fiscales de référence pour l'élaboration des rapports changeaient aussi. Tandis qu'au début ces normes étaient étroitement liées au droit en vigueur, elles ont été de plus en plus souvent rattachées à des systèmes fiscaux théoriques⁹ par la suite. Toutefois, la méthode d'élaboration des rapports diffère toujours fortement d'un pays à l'autre. En Allemagne et en Autriche, par exemple, le rapport sur les allègements fiscaux fait depuis toujours partie d'un rapport sur les subventions qui englobe toutes les aides financières, alors que dans d'autres pays, il constitue un rapport distinct. Dans ce dernier cas, le thème des allègements fiscaux reçoit une attention toute particulière. Les objectifs des rapports sont aussi différents. Dans certains pays, leur finalité est simplement d'informer le Parlement et le public, tandis que dans d'autres pays, le rapport dépasse cet objectif: sa finalité est d'indiquer quelles aides financières et allègements fiscaux il est possible de supprimer pour diminuer le déficit budgétaire, voire de constituer la base de réformes fiscales. Quoi qu'il en soit, dans la plupart des pays un rapport est publié tous les ans.

Allemagne

En Allemagne, la loi ne donne pas de définition de l'allègement fiscal. Le système de référence implicite est de fait réévalué après chaque amendement de la loi. La diminution des recettes fiscales s'élève pour la Fédération, en définissant la norme fiscale au sens large¹⁰, à 15,8 milliards d'euros, ce qui équivaut à 0,54 % du PIB. Pour la Fédération et les

⁹ Par système fiscal théorique, on entend ici un système qui est axé d'une manière conséquente sur une base de calcul clairement définie. Ce peut être soit le revenu, soit la consommation.

¹⁰ C'est-à-dire en incluant de nombreuses réglementations fiscales dans la définition de cette norme. En d'autres termes, seuls les allègements fiscaux manifestes sont désignés comme tels. À l'inverse, la «définition de la norme fiscale au sens strict» signifie que seules les réglementations fondamentales sont incluses dans la définition

länder, le montant global s'élève à 26,7 milliards d'euros. Selon d'autres estimations, telles par exemple que celle de l'Institut für Weltwirtschaft de l'université de Kiel, la diminution des recettes fiscales s'élève pour l'État à près de 49 milliards d'euros, ce qui correspond à une part de 1,7 % du PIB. L'Allemagne s'est officiellement attaquée à un examen systématique des allègements fiscaux, auquel ont été associés des instituts économiques réputés. En procédant de cette manière, elle a augmenté la crédibilité des analyses et estimations.

Canada

Contrastant avec la méthode allemande, au Canada, l'élaboration des rapports suit une approche qui n'inclut que les éléments fondamentaux du système fiscal à la norme fiscale («définition de la norme fiscale au sens strict»). L'ampleur de la diminution des recettes fiscales qui résulte de cette approche est considérable: pour 2001, le manque à gagner total s'élevait à 74 milliards de dollars environ. Le rapport entre les allègements fiscaux et le PIB atteint 6,8 %; il est donc nettement plus élevé qu'en Allemagne. Cet écart est essentiellement dû à la définition différente des allègements fiscaux.

États-Unis d'Amérique

Le rapport du ministère américain des finances (OCDE 2008b) compare les allègements fiscaux dans le cadre d'un impôt englobant tous les revenus avec les allègements fiscaux dans le cadre d'un impôt alternatif spécifique sur la consommation (appelé «X-Tax»), qui génère les mêmes recettes. L'idée de dresser la liste des allègements fiscaux négatifs, c'est-à-dire des mesures qui conduisent à une surimposition vient aussi des États-Unis.

Méthode d'estimation

La méthode du «revenue foregone» est utilisée la plupart du temps pour estimer le manque à gagner. Cette méthode présente des défauts bien connus: elle ne tient compte ni des interactions entre les allègements fiscaux ni des changements de comportement des contribuables; elle ne tient pas compte non plus de la réaction de l'État sous forme de programmes de dépenses ou de mesures fiscales. Les alternatives à la méthode du «revenue foregone» sont cependant extrêmement difficiles à appliquer. À défaut d'alternative, la plupart du temps, les pertes de recettes estimées pour chaque allègement d'impôt sont additionnées, même si elles ne pourraient pas l'être d'un point de vue strict.

Suisse

En Suisse, le traitement des allègements fiscaux diffère sur plusieurs points du traitement de ce sujet dans les autres pays: le premier rapport sur les subventions avec des considérations sur les allègements fiscaux n'a été publié qu'en 1997¹¹. Cela montre que les milieux politiques ont longtemps considéré ce sujet comme secondaire. De plus, l'intervalle (jusqu'à 6 ans) fixé dans la LSu de 1990 pour la publication des rapports est très long en comparaison internationale: l'usage international prévoit en effet un réexamen annuel.

2.3 Recommandations de l'OCDE

Les «Lignes directrices sur les meilleures pratiques - dépenses hors budget et dépenses fiscales» publiées par l'OCDE en 2004 ont pour but que les allègements fiscaux soient pris en compte d'une façon appropriée dans le contrôle budgétaire. Rappelons que l'objectif de l'OCDE est de promouvoir les mesures renforçant la stabilité financière de ses pays membres. Les recommandations les plus importantes sont:

de la norme fiscale et que de nombreuses réglementations fiscales sont considérées comme des allègements fiscaux.

¹¹ Rapport du Conseil fédéral sur l'examen des subventions fédérales (rapport sur les subventions) du 25 juin 1997.

- **Identification des allégements fiscaux:** *Le système fiscal de référence devrait être «global et unique».* C'est pourquoi la norme fiscale ne se limite pas à formuler à la voie affirmative les dispositions du système fiscal. L'OCDE propose d'aller plus loin et de distinguer clairement la norme fiscale de l'assiette de l'impôt normative. Par conséquent, elle recommande d'axer solidement la norme fiscale sur un concept théorique.
- **Contrôle budgétaire:** *les allégements fiscaux doivent être soumis au contrôle budgétaire comme les aides financières directes¹².* Si ce n'est pas le cas, la tentation est grande d'accorder des aides financières au moyen des allégements fiscaux, ce qui détournerait le budget de sa fonction. C'est pourquoi l'OCDE recommande d'indiquer les allégements fiscaux relatifs à tous les genres d'impôt importants de la même manière que les aides financières directes dans le rapport sur les subventions.
- **Estimation des allégements fiscaux:** *L'OCDE recommande d'estimer le montant des allégements fiscaux par l'intermédiaire du manque à gagner («revenue foregone»).* Elle conseille en outre d'attribuer la responsabilité de cette estimation au ministère des finances.

¹² Cela signifie que le montant des allégements fiscaux doit être inscrit dans le budget comme toute autre dépense.

3 Norme fiscale

Définition:

D'une manière très générale, toute réglementation dérogatoire ne correspondant pas à la norme fiscale (quelle qu'en soit la définition) constitue un allègement fiscal.

Le choix de la norme fiscale détermine donc dans une large mesure si une réglementation fiscale constitue ou ne constitue pas un allègement fiscal.

D'après le principe de l'augmentation de la fortune nette, le revenu correspond à la consommation *réalisable* sans modification du montant de la fortune ou en d'autres termes:

$$\text{Revenu} = \text{consommation} + \text{modification de la fortune} \quad (1)$$

Cette équation montre que deux normes fiscales entrent en considération pour l'impôt sur le revenu (impôt fédéral direct): *le revenu ou la consommation*.

Le choix entre ces deux normes (revenu ou consommation) ne revêt de l'importance que pour l'impôt fédéral direct, car cet impôt présente à la fois des éléments d'un système axé sur le revenu et des éléments d'un système axé sur la consommation. Il ne serait pas tenu compte comme il convient de la nature de l'impôt fédéral direct si l'étude se limitait à un seul système fiscal. C'est pourquoi la norme fiscale d'un système axé sur le revenu et celle d'un système axé sur la consommation sont brièvement décrites ci-dessous.

Seule la norme fiscale de la consommation a un sens pour la taxe sur la valeur ajoutée qui est un impôt axé sur la consommation.

Les autres impôts n'entrent ni dans un système d'impôt sur le revenu ni dans celui d'un impôt sur la consommation. Pour classer les réglementations dérogatoires dans le cadre de ces impôts, il faut donc définir chaque fois une norme fiscale spécifique dérivée du principe de ces impôts.

L'étude détaillée de l'AFC donne une justification précise du choix des normes fiscales.

3.1 Revenu en tant que norme fiscale

La philosophie de l'impôt synthétique sur le revenu est la philosophie mondialement dominante de la perception de l'impôt même si, le plus souvent, elle n'est pas appliquée en toute logique.

La norme fiscale d'un impôt sur le revenu repose sur la définition du revenu d'après le principe de l'augmentation de la fortune nette. En l'occurrence, le revenu est défini en fonction de son utilisation: le revenu en tant que mesure de la capacité économique sous forme de possibilité de consommer est égal à la somme de la consommation personnelle et de la modification de la fortune nette au cours d'une période. Avec cette définition du revenu, la capacité économique se mesure en fonction de la modification des possibilités de consommation d'un individu au cours d'une période. Peu importe en l'occurrence que le revenu soit unique ou périodique, de quelle source il provient et que la modification de la fortune ait été réalisée ou non. La définition de la consommation est capitale car les dépenses qui ne constituent pas une consommation doivent être déduites du revenu en tant que frais d'acquisition du revenu. Ces remarques montrent que, pour identifier la base de calcul, les difficultés se cachent dans les détails.

3.2 Consommation en tant que norme fiscale

L'imposition de la consommation est une alternative souvent proposée à l'impôt sur le revenu. Les formes indirectes de l'imposition de la consommation comme la taxe sur la valeur ajoutée sont très répandues dans le monde. En revanche, si les impôts directs sur la consommation bénéficient depuis des décennies des faveurs d'éminents spécialistes, ils ne se sont pratiquement pas imposés dans la politique.

La consommation en tant que base de calcul peut se déduire de la définition du revenu ci-dessus. Comme il serait difficile de déterminer les dépenses de consommation de chaque individu, on s'aide de l'équation (1) provenant du rapport entre le revenu et la consommation et on en tire l'équation suivante pour déterminer la consommation:

$$\text{Consommation} = \text{revenu} - \text{modification de la fortune nette.} \quad (2)$$

Étant donné qu'un impôt sur la consommation n'est rien d'autre qu'un impôt sur le revenu dont on a déduit l'épargne et son rendement, on parle également d'impôt sur la dépense. Cette épargne n'est imposable que lorsqu'elle est dépensée dans un but de consommation. Le moment de la perception de l'impôt constitue en fin de compte la seule différence entre un impôt sur le revenu et un impôt sur la consommation: alors que l'impôt sur le revenu est perçu au moment de la réalisation du revenu (imposition préalable), l'impôt sur la consommation n'est perçu qu'au moment où le revenu est utilisé dans ce but (imposition ultérieure).

Digression: impôt sur le revenu avec déduction des intérêts

L'impôt sur le revenu avec déduction des intérêts est souvent présenté comme une alternative à l'impôt sur le revenu avec déduction de l'épargne. Dans ce cas, la totalité du revenu, épargne comprise, est imposable, mais le rendement des capitaux est déductible de la base de calcul. Dans des conditions idéales (abstraction faite des donations et successions, taux de rendement et taux d'escompte égaux, ainsi que taux d'imposition constants), la déduction de l'épargne ou celle des intérêts reviennent au même considérées sur la vie entière, car la dette fiscale a la même valeur actuelle dans les deux systèmes.

4 Allègements fiscaux accordés par la Confédération: classement et estimations

Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, les dérogations fiscales sont classées en fonction des deux systèmes de référence décrits ci-dessus – le système fiscal axé sur le revenu et le système fiscal axé sur la consommation. Seule la norme fiscale «consommation» est utilisée pour la taxe sur la valeur ajoutée qui est un impôt sur la consommation. Pour les autres impôts, les dérogations sont classées en fonction d'une norme fiscale définie spécifiquement pour ces impôts et dérivée du principe qui les régit.

Le présent rapport se borne à présenter les résultats du classement. La justification détaillée de ce classement se trouve dans l'étude de l'AFC. Dans les tableaux suivants, la numérotation du classement est la même que dans l'étude précitée, ce qui permet de retrouver facilement la justification correspondante. Le classement et l'estimation de chaque réglementation se trouvent dans les deux colonnes situées sous le système de référence concerné. S'il existe une estimation, son année de référence est indiquée dans une autre colonne.

Un «+» ou un «-» classe une règle dérogatoire dans les allègements fiscaux positifs ou négatifs. Un «0» signifie que la dérogation est conforme au système et ne constitue donc pas un allègement fiscal. Dans la catégorie intermédiaire «Z» sont réunies toutes les réglementations dérogatoires qui ne sont pas considérées entièrement comme des allègements fiscaux (positifs ou négatifs) et ne sont pas conformes au système.

Un «?» dans la colonne «Manque à gagner» indique que la réglementation en question constitue un allègement fiscal mais qu'il n'existe pas d'estimation du manque à gagner. L'estimation d'un allègement fiscal (sous-imposition) est indiquée sans signe. L'estimation d'un allègement fiscal négatif (surimposition) est précédée d'un signe «-». Les chiffres entre parenthèses indiquent que la réglementation concernée est classée dans la catégorie intermédiaire.

Explication des signes:

0 = Pas d'allègement fiscal

Z = Catégorie intermédiaire

+ = Allègement fiscal (avec ou sans estimation du manque à gagner)

- = Allègement fiscal négatif (avec ou sans estimation du manque à gagner)

() = Estimation du manque à gagner d'une catégorie intermédiaire

? = pas de valeur estimée

Le manque de données pertinentes ne permet pas de déterminer le manque à gagner pour de nombreux allègements fiscaux. De plus, les estimations se basent sur des données provenant de diverses sources et de différentes années de référence. Le montant des estimations a été arrondi pour éviter une exactitude fictive. Pour les montants moins élevés, l'arrondissement est moins grossier.

4.1 Liste des réglementations dérogatoires examinées

Tableau 1: Classement concernant l'impôt fédéral direct

<i>Système de référence:</i>		Impôt sur le revenu		Impôt sur la consommation	
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération	Classement	Manque à gagner pour la Confédération
			en millions de fr.		en millions de fr.
Année					
Impôt fédéral direct					
<i>Personnes physiques</i>					
<i>Prévoyance vieillesse</i>					
1a	Déduction des cotisations de l'employeur au 1 ^{er} pilier	0		0	
1b	Déduction des cotisations du travailleur au 1 ^{er} pilier	0		0	
2	Imposition des revenus du 1 ^{er} pilier	0		0	
3	Déduction des contributions de l'employeur au 2 ^e pilier	0		0	
4	Déduction des contributions du travailleur et de l'employeur au 2 ^e pilier (pour les travailleurs)	+	3500	0	2007
5	Exonération des capitaux versés par l'employeur pour un rachat	+	165	0	2007
6	Exonération du rendement des capitaux du 2 ^e pilier	+	1450	0	2007
7	Imposition des rentes du 2 ^e pilier	-	- 1500	0	2007
8	Imposition des revenus du 2 ^e pilier (taux réduit pour les prestations en capital)	-	- 160	+	635 2006
9	Réglementation transitoire (imposition réduite des rentes du 2 ^e pilier)	-	≈ 0 ¹³	+	150 2007
10	Déduction des contributions au pilier 3a	+	830	0	2009
11	Exonération du rendement des capitaux du pilier 3a	+	50	0	2007
12	Imposition des revenus du pilier 3a (taux réduit pour les prestations en capital)	-	- ? ¹⁴	+	0 ¹⁵
13a	Déduction des primes de l'assurance-maladie	+	600	+	600 2006

¹³ L'imposition réduite est prise en compte au n° 7.

¹⁴ Les prestations du pilier 3a sont versées presque exclusivement sous forme de capitaux. Seules 2 % de ces prestations sont servies sous forme de rente. C'est pourquoi les recettes provenant de l'imposition des rentes du pilier 3a devraient être modestes.

¹⁵ Ce manque à gagner est compris dans l'estimation du n° 8.

<i>Système de référence:</i>		Impôt sur le revenu		Impôt sur la consommation		
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
13b	Déduction des primes d'assurance-vie	0		0		
13c	Déduction des intérêts des capitaux d'épargne	0		-	- 690	2006
14	Exonération du rendement et des bénéfiques sur le capital du pilier 3b	+	75	0		2004
15	Exonération étendue des prestations des assurances de capitaux privées susceptibles de rachat	-	- ?	+	360	2007
16	Imposition partielle des rentes viagères et des revenus d'entretien viager	0		+	?	
<i>Frais professionnels des salariés</i>						
17	Déduction des frais de déplacement	+	600	+	600	2009
18	Déduction des frais de repas à l'extérieur	+	400	+	400	2009
19	Déduction des frais de séjour hors du domicile pendant la semaine	+	35	+	35	2009
20	Déduction des frais de perfectionnement et de reconversion	+	?	0		
21a	Déduction des autres frais professionnels: vêtements de travail, outillage professionnel et ouvrages professionnels	0		0		
21b	Déduction des autres frais professionnels: coûts d'une chambre de travail et d'un PC	+	?	+	?	2009
<i>«Frais professionnels» des indépendants</i>						
22	Amortissements spéciaux sur les investissements pour la protection de l'environnement	+	?	0		
23	Déduction des provisions pour des mandats de recherche et de développement	+	?	+	?	
24	Déduction des pertes subies et comptabilisées	0		0		
25	Déduction des intérêts sur les dettes commerciales et les participations	0		0		
<i>Déductions générales</i>						
26	Déduction des intérêts passifs privés (excédent)	+	25	+	25	2004
27	Déduction des charges durables et de 40 % des rentes viagères servies	+	?	+	?	

<i>Système de référence:</i>		Impôt sur le revenu		Impôt sur la consommation	
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération	Classement	Manque à gagner pour la Confédération
			en millions de fr.		en millions de fr.
28	Déduction des contributions d'entretien	0		0	
29	Déduction des primes APG, AC et AA obligatoire	Z	(?)	0	
30	Déduction des frais de maladie et d'accidents	Z	(80)	Z	(80)
31	Déduction des libéralités	+	180	+	180
32	Déduction du revenu du conjoint	0		0	
<i>Revenus exonérés de l'impôt</i>					
33	Bénéfices en capital sur la fortune privée ¹⁶	+	670	+	670
34	Successions et donations (à 1/5 du taux)	+	600	+	600
35	Subsides provenant de fonds publics ou privés	+	?	+	?
36	Solde pour le service militaire et de protection civile ainsi que de l'argent de poche pour le service civil	+	4	+	4
37	Versements à titre de réparation du tort moral	0		0	
38	Prestations complémentaires à l'AVS/AI	+	0	+	0
39	Gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu	0		0	
40	Dividendes sur participations (exonération partielle)	-	- 85	-	-85
<i>Autres déductions et sous-évaluations</i>					
41	Déduction pour enfant	+	710 ¹⁷	+	710
42	Déduction pour la garde des enfants	0		0	
43	Déduction des contributions d'entretien versées	0		0	
44	Déduction des investissements dans les immeubles de la fortune privée en vue de la protection de l'environnement	+	60	+	60
45	Déduction forfaitaire des frais d'entretien d'immeubles de la fortune privée	Z	(380)	Z	(380)

¹⁶ Compte tenu de la déduction pour l'acquisition des placements financiers dans le cadre de l'impôt sur la consommation. L'absence d'une telle déduction dans le système fiscal actuel devrait être estimée séparément comme un allègement fiscal négatif.

¹⁷ Y compris les déductions pour les personnes à charge.

<i>Système de référence:</i>		Impôt sur le revenu		Impôt sur la consommation	
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.
46	Déduction des frais de restauration des monuments historiques	+	?	+	?
47	Sous-évaluation de la valeur locative	+	235	+	235
<i>Personnes morales</i>					
48	Exonération des collectivités territoriales et de leurs établissements	+	?	+	?
49	Exonération des entreprises de transport public concessionnaires	+	?	+	?
50	Exonération des personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique	+	?	+	?
51	Exonération des personnes morales poursuivant des buts culturels sur le plan national	+	?	+	?
52	Déduction des libéralités en faveur d'organisations d'intérêt public jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice net	+	?	+	?
53	Déduction des provisions pour des mandats de recherche et de développement (avec plafond)	+	?	+	?
54	Taux d'imposition réduit pour les associations, les fondations et les autres personnes morales	+	?	+	?
55	Amortissement accéléré des réserves obligatoires	+	?	+	?
<i>Autres dérogations particulières</i>					
A1	Imposition d'après la dépense	+	?	+	?

Tableau 2: Classement concernant la taxe sur la valeur ajoutée

		Système de référence:		impôt sur la consommation	
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année	
Taxe sur la valeur ajoutée¹⁸					
<i>Exonérations de l'impôt</i>					
56	Exportations	0			
57	Wagons et aéronefs utilisés en partie sur territoire suisse	+	10	2004	
58	Services des agences de voyage	+	60 ¹⁹	2008	
59	Transport international (avion, train, car)	+	40	2010	
60	Opérations portant sur les monnaies d'or et l'or fin et leur importation	+	env. 0		
61	Importations d'organes humains exonérées de l'impôt	+	env. 0		
<i>Exclusions de l'impôt (sans déduction de l'impôt préalable; pseudo-franchise)²⁰</i>					
62	Entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100 000 francs ²¹	+	40	2010	
63	Agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs	+	0 ²²	2010	
64	Certains prestataires de services domiciliés à l'étranger	0		2010	
65	Franchise de 10 000 francs pour les destinataires des prestations ci-dessus	+	5 ²³	2010	
66	Plafond du chiffre d'affaires annuel des sociétés sportives et culturelles et des institutions d'utilité publique	+	5 ²⁴	2010	
67	Acheminement de lettres et de petits paquets	+	0 ²⁵	2010	

¹⁸ Tous les calculs concernant les pertes de recettes fiscales ont été effectués d'après les taux d'imposition en vigueur au 1er janvier 2011.

¹⁹ Estimation en gros.

²⁰ Dans toutes les estimations qui suivent, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable n'est pas pris en compte. Il s'agit de la déduction de l'impôt préalable qui peut être effectuée une seule fois et a posteriori, lorsqu'une prestation jusque-là exclue du champ de l'impôt y est nouvellement soumise.

²¹ Pour l'année 2007, 55 000 entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel imposable inférieur à 100 000 francs étaient enregistrées. L'inscription de ces entreprises est facultative et est surtout due au fait que les clients le réclament ou qu'il existe un excédent d'impôt préalable. C'est pourquoi seul un nombre relativement petit d'entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel imposable inférieur à 100 000 francs ne sont pas enregistrées. Il s'agit ici d'une estimation très approximative.

²² Ce taux d'imposition réduit correspond assez exactement à la charge d'impôt préalable des agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs. C'est pour cette raison, et parce que ceux-ci peuvent procéder à une déduction forfaitaire c'est-à-dire fictive d'impôt préalable de 2,5 % qu'il n'en résulte pas de diminution des recettes fiscales pour la Confédération.

²³ Estimation très approximative.

²⁴ Il y aurait environ 1000 associations et institutions d'utilité publique assujetties supplémentaires, si le plafond annuel du chiffre d'affaires dépassait 100 000 francs.

<i>Système de référence:</i>		impôt sur la consommation		
No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
68	Services relevant du domaine social et de la santé	+	1930	2005
69	Protection de l'enfance et de la jeunesse et formation	+	400	2012 ²⁶
70	Institutions sans but lucratif poursuivant certains buts déterminés	+	env. 0	
71	Services culturels et manifestations sportives	+	110	2006-2008
72	Opérations d'assurance et de réassurance	+	450	2005
73	Certaines opérations réalisées sur le marché monétaire et sur le marché des capitaux	+	380	2005
74	Vente et location d'immeubles et de chambres	+	2000 ²⁷	2005
75	Livraisons de timbres-poste	+	20	2008-2010
76	Opérations réalisées dans le domaine des paris, loteries et autres jeux de hasard	+	95 ²⁸	2004
77	Livraison d'objets d'occasion grevés de l'impôt préalable	0		
78	Opérations des caisses de compensation	+	1,5	2000
79	Autres prestations (p. ex. prestations au sein d'une même collectivité publique)	+	2 ²⁹	2010
<i>Taux d'imposition réduit / taux spécial</i>				
80	Taux réduit de 2,5 % pour les denrées alimentaires, les plantes et les imprimés	+	2200	2007
81	Taux réduit de 2,5 % pour les services non commerciaux des sociétés de radio et de télévision	+	70	2007
82	Taux réduit de 2,5 % sur les opérations des institutions sportives et culturelles (en cas d'option)	+	0 ³⁰	
83	Taux réduit de 2,5 % pour certaines prestations dans le domaine de l'agriculture	+	5	2004
84	Taux spécial de 3,8 % pour les prestations d'hébergement	+	160	2004
85	Dégrèvement fiscal pour les missions diplomatiques et les organisations internationales	+	?	

²⁵ Comme la poste suisse a opté pour l'imposition de ces prestations depuis le deuxième semestre de 2009, il n'en résulte aucune diminution des recettes fiscales.

²⁶ Extrapolation pour l'année 2012 des données disponibles essentiellement pour l'année 2008.

²⁷ La valeur locative est comprise dans cette estimation, mais il n'est pas tenu compte du dégrèvement de l'apport de fonds.

²⁸ Sur ce montant, 55 millions de francs reviennent aux casinos et 40 millions de francs aux loteries, tombolas et paris.

²⁹ Prestations destinées à se faire connaître et prestations d'arbitrage. La diminution des recettes fiscales liées à des prestations au sein d'une même collectivité publique n'est pas considérée comme un allègement fiscal. Elle est nécessaire, car ce n'est pas toute la collectivité publique qui est considérée comme sujet fiscal mais seulement les services autonomes de la collectivité.

³⁰ Compris dans le chiffre 71.

Tableau 3: Classement concernant les autres impôts

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
<i>Droits de timbre*</i>				en millions de fr.
<i>Droit de timbre d'émission: exceptions</i>				
86	Sociétés de capitaux à but d'intérêt général	+	2,5	2004
87	Fusions et restructurations	+	100	2004
88	Franchises pour les sociétés coopératives	+	0,15	2004
89	Entreprises de transport concessionnaires	+	?	
90	Versements supplémentaires déjà frappés du droit	0		
91	Capital-participation déjà frappé du droit	0		
92	Franchise pour les sociétés de capitaux	+	60	2004
93	Émission de titres étrangers	+	?	
<i>Droit de timbre de négociation: exceptions</i>				
94	Émission de titres suisses	0		
95	Apport de titres servant à la libération d'autres titres	0		
96	Commerce de droits de souscription	+	?	
97	Remise de titres en vue de leur remboursement	0		
98	Émission de titres étrangers	0		
99	Commerce de papiers monétaires	+	80	2004
100	Partie contractante étrangère pour les obligations étrangères	+	220	2004
101	Transfert en cas de restructuration	+	?	
102	Transfert de participations qualifiées	+	?	
103	Commerçants professionnels de titres	+	240	2004
104	Investisseurs étrangers et fonds de placement suisses	+	210	2004
105	Partie contractante étrangère	+	260	2004
106	Membres étrangers d'une bourse suisse	+	20	2004
107	Taux d'imposition différenciés	+	?	

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
<i>Droit de timbre sur les primes d'assurance: exceptions</i>				
108	Assurances-vie non susceptibles de rachat	+	1500	2004
109	Assurance maladie, invalidité et accidents	+	1250	2004
110	Diverses assurances (dommages dus aux événements naturels, etc.)	+	3.5	2004
111	Assurance-chômage	+	330	2004
112	Réassurances	+	?	
113	Assurances-casco pour les aéronefs et les navires ainsi que les assurances transport	+	20	2004
114	Assurances d'objets situés à l'étranger	+	?	
115	Taux réduits pour les assurances-vie	+	100	2004
Impôt anticipé**				
116	Réserves et bénéfices en cas de restructuration	0		
117	Fonds de placement	0		
118	Intérêts sur les avoirs de clients inférieurs à 200 francs	+	?	
119	Intérêts sur le capital des assurances-vie	0		
120	Transfert des réserves de crise	0		
121	Prestations bénévoles	0		
122	Gains de loterie inférieurs à 50 francs	+	?	
123a	Prestations de prévoyance: prestations en capital et rentes de faible montant	+	?	
123b	Prestations de prévoyance: prestations AVS/AI	0		
124	Taux d'imposition différenciés	0		
Impôt sur les maisons de jeux***				
125	Réduction pendant les 4 premières années d'exploitation	+	?	
126	Réduction d'un quart en cas d'affectation des bénéfices à des projets d'intérêt général	+	?	
127	Réduction d'un tiers en cas d'implantation dans une région dépendant d'une activité touristique	+	?	
128	Réduction de la moitié au plus en cas de cumul des deux motifs cités aux n° 126 et 127	+	?	
129	Compensation pour les taxes prélevées par les cantons	0		

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
<i>Taxe d'exemption de l'obligation de servir***</i>				
130	Exemption des handicapés	+	?	
131	Exemption en cas d'atteinte à la santé causée par le service	+	?	
132	Exemption des membres de l'Assemblée fédérale et du personnel militaire	Z		
133	Exemption du personnel des entreprises placées sous le régime de l'exploitation de guerre	0		
<i>Impôt sur le tabac***</i>				
134	Exonération des tabacs admis en franchise de droits de douane	+	?	
135	Exonération des tabacs manufacturés non destinés à la consommation	0		
136	Exonération des tabacs manufacturés enregistrés comme médicaments	0		
<i>Impôt sur les boissons***</i>				
<i>Impôt sur la bière</i>				
137	Exonération de la bière fabrication maison	+	?	
138	Exonération de la bière exempte de droits de douane	+	?	
<i>Eaux-de-vie</i>				
139	Exonération de la production à usage personnel	+	?	
140	Taux réduit pour les petits producteurs	+	?	
<i>Impôt sur les automobiles***</i>				
141	Exonération des véhicules à moteur pour invalides	+	?	
142	Exonération des véhicules automobiles électriques	+	?	
<i>Impôt sur les huiles minérales***</i>				
143	Exonération de l'énergie de production, des échantillons et des pertes de fabrication	+	?	

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
144	Exonération des carburants pour les aéronefs	+	?	
145	Exonération des carburants utilisés par les entreprises de transport concessionnaires	+	55	2004
146	Remboursement aux agriculteurs, aux sylviculteurs et aux pêcheurs professionnels	+	70	2004
147	Remboursement en cas de nécessité économique ou d'intérêt public	+	5	2004
Taxe CO²***				
148	Exemption des grands consommateurs exposés à la concurrence internationale	+	?	
Redevance sur le trafic des poids lourds***				
<i>Exonération des</i>				
149	véhicules munis de plaques de contrôle militaires	+	?	
150	véhicules de la police, du service du feu, du service de lutte contre les accidents par hydrocarbures ou produits chimiques et ambulances	+	?	
151	véhicules des entreprises de transport concessionnaires	+	?	
152	véhicules agricoles	+	?	
153	véhicules munis de plaques à court terme suisses	+	?	
154	véhicules munis de plaques professionnelles suisses	+	?	
155	véhicules suisses de remplacement	0		
156	véhicules servant aux écoles de conduite	+	?	
157	véhicules vétérans	+	?	
158	voitures automobiles à propulsion électrique	0		
159	remorques d'habitation pour forains et cirques	+	?	
160	véhicules à chenilles	+	?	
161	essieux de transport	0		
162	véhicules exonérés pour des raisons humanitaires ou des courses d'intérêt public	+	?	
<i>Réduction de la redevance pour les</i>				
163	voitures automobiles lourdes servant au transport de personnes, pour les caravanes et pour les voitures de tourisme lourdes	+	?	

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
164	autocars et autobus articulés	+	?	
165	chariots à moteur, tracteurs, véhicules à moteur destinés au transport de choses dont la vitesse maximale ne dépasse pas 45 km/h et véhicules à moteur de la branche foraine et du cirque	+	?	
<i>Réglementations spéciales</i>				
166	Véhicules des transports publics	+	?	
167	Véhicules affectés au transport combiné non accompagné (TCNA)	+	?	
168	Transports de bois	+	8	2004
169	Transport de lait en vrac et d'animaux de rente	+	?	
<i>Remboursements</i>				
170	En cas de mise hors circulation	0		
171	En cas de courses à l'étranger	0		
<i>Redevance pour l'utilisation des routes nationales***</i>				
172	Exonération des véhicules munis de plaques de contrôle militaire	+	?	
173	Exonération des véhicules du service du feu, de la police et des services de voirie des routes nationales, des ambulances et des véhicules de la protection civile	+	?	
174	Exonération des véhicules d'organisations intergouvernementales qui ont un accord de siège	+	?	
175	Exonération des véhicules munis de plaques professionnelles suisses	+	?	
176	Exonération des véhicules conduits, sans plaques de contrôle, à l'expertise officielle	0		
177	Exonération des véhicules engagés dans des opérations de secours (incendie, accident, panne)	+	?	
178	Exonération des remorques fixes	+	?	
179	Exonération des véhicules articulés légers et tracteurs à sellette légers sur lesquels est perçue la redevance sur le trafic des poids lourds	+	?	
180	Exonération des véhicules exécutant des courses lors d'exams officiels pour l'obtention du permis de conduire	+	?	
181	Exonération des véhicules de gouvernements étrangers en mission officielle	+	?	
182	Suspension temporaire par l'AFD de l'assujettissement à la redevance sur des tronçons des rou-	+	?	

No	Description des réglementations fiscales examinées	Classement	Manque à gagner pour la Confédération en millions de fr.	Année
	tes nationales en cas de catastrophes ou de conditions de circulation extraordinaires			
Droits de douane à l'importation***				
183	Exonération des marchandises données à des indigents et des véhicules à moteur pour invalides	0		
184	Exonération des objets d'art et d'exposition accessibles au public	0		
185	Exonération des objets pour l'enseignement et la recherche utilisés par des institutions d'enseignement publiques ou d'utilité publique	0		
186	Exonération des instruments et appareils destinés à l'examen et au traitement de patients dans des hôpitaux publics ou des établissements de soins	0		
187	Exonération des études et œuvres d'artistes	0		

* Tant du point de vue d'un impôt sur le revenu que de celui d'un impôt sur la consommation, les droits de timbre dans leur ensemble constitueraient une surimposition (allègement d'impôt négatif) d'une valeur de 2,6 milliards (2008). Les dérogations énumérées ici ne constitueraient donc pas de véritables allègements d'impôt ni du point de vue d'un impôt sur le revenu ni de celui d'un impôt sur la consommation. L'appréciation de ces allègements d'impôt se fonde sur la norme fiscale particulière des droits de timbre.

** L'impôt anticipé est un impôt de garantie. Pour l'analyse des dérogations mentionnées ici, l'imposition des rendements et des prestations concernées dans le cadre de l'impôt fédéral direct tient lieu de norme fiscale.

*** Il n'y a pas de place pour ces impôts, ni dans le cadre d'un impôt sur le revenu ni dans celui d'un impôt sur la consommation. Ils seraient donc tous considérés comme des surimpositions (allègement d'impôt négatif) et il n'y aurait aucun allègement fiscal. Dans ce tableau, la norme fiscale concernée sert de référence.

4.2 Remarques critiques concernant les estimations

La prudence est de mise dans l'interprétation des résultats des estimations pour deux raisons:

- Premièrement, l'estimation du manque à gagner a été effectuée séparément pour chaque allégement fiscal en admettant que tous les autres allègements fiscaux restent en vigueur sans changement. C'est pourquoi, ces estimations ne devraient en fait pas être agrégées dans un total, d'une part, en raison de la progressivité des barèmes fiscaux, d'autre part, en raison de l'interaction des allègements fiscaux entre eux.
- Deuxièmement, ces estimations ont été effectuées en admettant que tous les autres facteurs, comme le comportement des contribuables³¹, restent constants. Ce comportement changerait cependant en réaction à la suppression des allègements fiscaux.

4.3 Condensé des résultats de l'estimation

Pour les impôts de la Confédération gérés par l'AFC, le manque à gagner dû aux allègements fiscaux se répartit comme suit:

Tableau 4: liste des allègements fiscaux relatifs aux impôts gérés par l'AFC³²

Genre d'impôt	Nombre d'allègements fiscaux	Manque à gagner (en millions)		
		Impôt sur le revenu	Impôt sur la consommation	Norme fiscale spéciale
Impôt fédéral direct	40 (34)*	8500	4500	-
Taxe sur la valeur ajoutée	27	-	8100	-
Droits de timbre	24	-	-	4400
Impôt anticipé	2	-	-	≈ 0
Impôt sur les maisons de jeu	4	-	-	-
Taxe d'exemption de l'obligation de servir	2	-	-	-
Total	99	8500	12 600	4400

* Le chiffre entre parenthèses correspond au nombre obtenu si la norme fiscale est axée sur la consommation.

Dans le calcul du montant total du manque à gagner, des allègements fiscaux positifs et négatifs qui se compensent en partie ont été additionnés. Un grand nombre d'allègements fiscaux n'ont pas pu être quantifiés et ne sont donc pas compris dans le total estimé du manque à gagner. C'est pourquoi ce total n'est pertinent que sous réserve.

³¹ Les estimations faites dans le cadre du programme d'allègement budgétaire 04 font exception. Le changement de comportement des contribuables est anticipé dans le cadre de ces estimations et de l'estimation des recettes attendue d'un impôt sur les gains en capital.

³² Bien que les problèmes évoqués apparaissent lorsque l'on additionne toutes les pertes de recettes fiscales, c'est le manque à gagner total qui est considéré ici pour obtenir une vue d'ensemble. Ne sont pas énumérés les allègements fiscaux négatifs. Pour l'impôt fédéral direct, six d'entre eux apparaissent lorsque la norme fiscale est axée sur le revenu et deux, lorsqu'elle l'est sur la consommation.

Globalement, le manque à gagner estimé dû aux allègements d'impôt pour les impôts de la Confédération gérés par l'AFC s'élève à 21 milliards de francs pour un impôt fédéral direct axé sur la norme fiscale du revenu. Pour un produit intérieur brut de 535,6 milliards de francs en 2009, la quote-part des allègements fiscaux se monte à 3,9 %. Ce manque à gagner s'élève au total à 17 milliards de francs si on se réfère à la norme fiscale de la consommation pour l'impôt fédéral direct. Dans ce cas, la quote-part des allègements fiscaux s'élève à 3,2 %. Étant donné les nombreuses conséquences financières non quantifiables des allègements fiscaux, ces quotes-parts sous-estiment le volume des allègements.

Pour mesurer l'importance du manque à gagner estimé dans le cadre de l'impôt fédéral direct égal à 4,5 ou à 8,5 milliards de francs au moins suivant la norme fiscale, on peut le comparer au montant du produit de cet impôt égal à 17,9 milliards de francs (2009). Pour la taxe sur la valeur ajoutée, le manque à gagner estimé se monte au moins à 8,1 milliards de francs pour un produit égal à 20,3 milliards de francs (2009).

Le nombre d'allègements fiscaux nettement plus élevé que celui du rapport sur les subventions s'explique, du moins en partie, par la définition plus stricte de la norme fiscale dérivée de la théorie utilisée dans le présent rapport.

4.4 Appréciation des allègements d'impôt: vue d'ensemble

Comme le montre le présent rapport, le système fiscal suisse comprend de nombreux genres d'allègements fiscaux sur le plan fédéral. Globalement, on peut parler d'une centaine d'allègements fiscaux suivant le système de référence utilisé, qui se traduisent par un manque à gagner compris entre 17 et 21 milliards de francs au moins (suivant la norme fiscale pour l'impôt fédéral direct).

Par le présent rapport, l'AFC pose une base qui permettra de développer de manière ciblée l'élaboration des rapports de la Confédération en matière d'allègements fiscaux. Elle publiera donc sur le Web la liste des divers allègements fiscaux qu'il contient, afin de pouvoir la mettre régulièrement à jour. Cette manière de procéder permettra à l'AFC

1. de mettre en évidence la tendance à la hausse ou à la baisse des allègements fiscaux accordés par la Confédération,
2. de combler petit à petit les lacunes dans l'estimation du manque à gagner et
3. de tenir à la disposition de toutes les personnes intéressées une liste régulièrement mise à jour des allègements fiscaux accordés par la Confédération.

Une appréciation générale des allègements fiscaux n'est pas possible car ils sont trop variés. Une autre raison est qu'il n'existe en Suisse que très peu d'évaluations d'un allègement d'impôt concret.

Les résultats des rares évaluations disponibles³³ montrent que les allègements d'impôt censés encourager les contribuables à adopter un comportement déterminé présentent d'importants effets d'aubaine, c'est-à-dire qu'ils encouragent des actes qui auraient été accomplis même en l'absence d'encouragement fiscal. Au surplus, en raison de la progressivité du système fiscal, les allègements d'impôt favorisent en général plus les personnes disposant d'un revenu élevé que les personnes disposant de revenus inférieurs. Pour les impôts progressifs sur le revenu, la garantie que la répartition des allègements

³³ Econcept: Evaluation energiepolitisch motivierter Steuererleichterungen, 1997; Stefan Wolter: „Die steuerliche Behandlung der Kosten für die Aus- und Weiterbildung – Analyse der Anreiz- und Verteilungswirkungen sowie anderen Effekten von Massnahmen zur Förderung der Aus- und Weiterbildung in der Schweiz“, brève expertise effectuée pour l'AFC, 2008.

d'impôt visée politiquement soit atteinte est faible. Diverses études montrent que les allègements fiscaux sont des instruments très inefficients pour atteindre des buts sociopolitiques dans le domaine des impôts indirects (taxe sur la valeur ajoutée)³⁴ aussi.

Une réduction du nombre des allègements fiscaux permettrait de diminuer la complexité du système fiscal³⁵. De plus, tout allègement fiscal alourdit d'autant la charge grevant le reste du substrat fiscal. L'élargissement de la base de calcul par la suppression d'allègements d'impôt permettrait d'abaisser les taux d'imposition. Cette stratégie se traduirait par une amélioration globale de l'efficacité économique et aurait des effets positifs sur la croissance. C'est pourquoi l'OCDE et d'innombrables travaux de recherche recommandent cette stratégie qui est qualifiée de réforme fiscale axée sur la croissance.

³⁴ Bodmer, Die wirtschaftlichen Auswirkungen der MWST und einiger Reformszenarien, Gutachten im Auftrag der ESTV, 2007; Ecoplan, Zukunfts- und Wachstumsorientiertes Steuersystem, 2006; Copenhagen Economics: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, 2007.

³⁵ Une étude détaillée de l'AFC (Martin Daepf, Simplification de l'imposition du revenu, 2010: http://www.estv.admin.ch/dokumentation/Zahlen_und_Fakten/Berichte/Vereinfachungsstudie en allemand) montre comment la complexité de l'imposition du revenu pourrait être réduite.