

Distr.
GÉNÉRALE

CES/AC.68/2004/11
10 mars 2004

FRANÇAIS
Original: ANGLAIS

**COMMISSION DE STATISTIQUE et
COMMISSION ÉCONOMIQUE
POUR L'EUROPE**

**ORGANISATION DE COOPÉRATION ET
DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES
(OCDE)**

**CONFÉRENCE DES STATISTICIENS
EUROPÉENS**

**COMMISSION DES COMMUNAUTÉS
EUROPÉENNES (EUROSTAT)**

Réunion commune CEE/Eurostat/OCDE
sur la comptabilité nationale
(Genève, 28-30 avril 2004)

ÉVALUATION ET ENREGISTREMENT DANS LE TEMPS DES IMPÔTS ET DES COTISATIONS SOCIALES¹

Communication de Statistics Danmark²

I. INTRODUCTION

1. Récemment, la question de l'évaluation et de l'enregistrement dans le temps des impôts et des cotisations sociales a suscité un regain d'intérêt et est prise en compte dans le processus d'actualisation du SCN. Cela s'explique par le fait que les résultats opérationnels des administrations publiques en général et, en particulier, l'enregistrement de leur capacité de financement dans la comptabilité nationale ont fait l'objet d'une attention accrue. Au sein de l'Union européenne, cette question revêt une grande importance politique parce qu'elle joue un rôle central dans la gestion électronique de l'euro.

¹ La Division de statistique a soumis le présent document après la date limite officielle en raison d'un manque de ressources.

² Document établi par Ole Berner.

2. Le problème essentiel réside dans la manière de définir les impôts et les cotisations sociales dont on s'attend à ce qu'ils restent impayés, ainsi que dans la manière de comptabiliser les montants correspondants. À la base, tous les impôts mis en recouvrement devraient être perçus étant donné que le paiement de ces impôts constitue une obligation légale et que la solvabilité des personnes ou entités redevables a été constatée au moment de la formation du revenu imposé. À plus grande échelle cependant, nous savons que généralement une petite part de ces impôts ne sera jamais versée.
3. Selon le SCN de 1993 (et le SEC 95 avant qu'il ne soit modifié en 2001), tous les montants dont l'existence est prouvée par des attestations ou autres documents fiscaux doivent être enregistrés au titre des impôts. La petite part d'impôts qui n'est jamais versée doit être enregistrée soit au titre de la renonciation de l'administration à une créance irrécouvrable (en cas de faillite, par exemple), soit, si la dette est annulée d'un commun accord, comme un transfert en capital effectué par l'administration. Dans les deux cas, la date d'enregistrement doit être celle de la renonciation à la créance ou de l'annulation de la dette, c'est-à-dire la date à laquelle a lieu l'opération.
4. S'il est généralement admis que la date d'enregistrement des impôts doit être celle à laquelle, du fait de la formation d'un revenu ou de la réalisation d'opérations, naît l'obligation fiscale, la question se pose de savoir si les impôts qui ne sont jamais perçus doivent être pris en compte dans le système de comptabilité nationale. Au cours des récentes discussions qui ont porté principalement sur les effets de cet enregistrement sur les comptes des administrations publiques, il a été affirmé que les impôts dont on s'attendait – à l'échelle macroéconomique – à ce qu'ils restent impayés ne devraient pas se traduire par une augmentation de la capacité de financement des administrations publiques.
5. Deux méthodes distinctes ont été proposées pour obtenir ce résultat:
 - La première consiste à déduire du montant des impôts dus – ou des impôts comptabilisés sur la base des droits et obligations – le montant estimatif des impôts dont on s'attend à ce qu'ils ne soient jamais versés. Dans l'ensemble du système, seuls les montants réduits devraient être comptabilisés (enregistrement des recettes fiscales nettes). L'estimation des montants réduits pourrait se faire soit directement en réduisant les montants fixés des impôts, soit par un ajustement dans le temps des flux financiers (principe des paiements ajustés dans le temps), selon la source des données;
 - Dans la deuxième méthode, les impôts sont toujours enregistrés sur la base des droits et obligations, mais les montants dont on s'attend à ce qu'ils ne soient jamais perçus sont enregistrés à titre de transfert en capital des administrations publiques vers les secteurs qui n'ont pas versé les sommes considérées (méthode du transfert en capital). Aucune renonciation à une créance irrécouvrable n'est enregistrée. Ainsi, les impôts non perçus n'accroîtront pas la capacité de financement des administrations publiques.

6. Ces deux méthodes, qui ont le même effet sur la capacité de financement des administrations publiques, ont été incorporées dans la version modifiée du SEC 95, et le Groupe de travail sur l'harmonisation de la comptabilité du secteur public envisage de recommander que ces principes soient introduits dans le SCN actualisé.

7. L'objet du présent document est d'examiner si ces deux méthodes sont compatibles avec les principes de la comptabilité nationale en général, tels qu'ils sont énoncés dans le SCN de 1993. Nous commencerons par examiner les dispositions qui figurent dans les principaux manuels (SCN, SEC 95 et MSFP 2001) quant au mode d'enregistrement des impôts non perçus. Dans le chapitre intitulé «Comptabilité sur la base des droits et obligations contre comptabilité en chiffres nets en général», le principe général de la comptabilité sur la base des droits et obligations est illustré. Dans le chapitre intitulé «Le principe de l'enregistrement des recettes nettes appliqué aux impôts et aux cotisations sociales», le principe de l'enregistrement des recettes fiscales nettes est évalué pour différents types d'impôts. Une méthode cohérente de transfert en capital est décrite dans le chapitre intitulé «Méthode de transfert en capital». Dans le chapitre final, nous indiquons pour conclure que l'enregistrement des recettes nettes aura des conséquences considérables et injustifiées pour le système de comptabilité nationale, alors qu'une variante de la méthode du transfert en capital serait acceptable dans un système cohérent.

LES IMPÔTS IMPAYÉS DANS LES MANUELS

8. Les trois manuels (SCN, SEC et MSFP 2001) indiquent dans quels cas aucun impôt n'est à enregistrer dans le système, même s'il existe en principe une obligation de paiement; il s'agit des cas suivants:

- Certaines opérations ou certains événements qui, en vertu de la législation fiscale, devraient imposer aux unités concernées l'obligation de payer les impôts échappent systématiquement à l'attention des autorités fiscales. Les recettes fiscales devraient exclure tous ces montants non enregistrés. Seuls les impôts dont l'existence est prouvée par des attestations, des déclarations, des factures de vente, des déclarations en douane ou des documents similaires sont considérés comme générateurs d'actifs pour les administrations publiques (par. 7.59 du SCN et 4.82 du SEC);
- ... seuls les impôts et les cotisations sociales dont l'existence est prouvée par des attestations et déclarations fiscales, des déclarations en douane ou des documents similaires sont considérés comme générateurs de recettes pour les administrations publiques (par. 3.56 du MSFP 2001).

9. Cela signifie que dans le cas d'une activité souterraine ou illicite, par exemple, aucun impôt n'est à imputer.

10. Le SCN prévoit en outre les cas particuliers suivants:

- Dans **certains pays** et pour **certains impôts**, il arrive que les montants d'impôts finalement payés **s'écartent sensiblement et systématiquement** des montants qui devraient être payés dans la mesure où il n'est pas possible d'analyser réellement la totalité de ces derniers comme **constituant des créances financières**, au sens où l'entend le Système. Dans de tels cas, pour les besoins de l'analyse et de la décision

politique, il peut être préférable d'ignorer les créances correspondant à des impôts impayés et de limiter la mesure des impôts, dans le Système, à ceux qui sont effectivement payés. Quoi qu'il en soit, les impôts effectivement payés doivent, encore une fois, être enregistrés sur la base des droits et obligations au moment où ont lieu les événements qui donnent naissance aux créances (par. 8.50 du SCN).

11. D'aucuns ont fait valoir que cette disposition pouvait être interprétée comme signifiant que les montants d'impôts non payés pour cause de faillite, de décès, etc., ne devaient pas être enregistrés. Les termes employés laissent penser cependant que tel n'est pas le cas. Sinon, le libellé du texte aurait été le suivant: «Dans **tous les pays** et pour **presque tous les impôts**, il arrive que les montants d'impôts finalement payés **s'écartent systématiquement**...». On pourrait plutôt conclure de la formulation de ce paragraphe qu'il existe des cas dans lesquels les impôts dus ne sont pas réclamés par les autorités et les montants correspondants ne sont donc jamais perçus. À notre avis, ce paragraphe devrait être maintenu et probablement précisé afin de couvrir toutes les situations extraordinaires auxquelles il était censé initialement s'appliquer. En particulier, nous estimons que l'accent mis sur la possibilité d'analyser réellement les montants considérés comme parties intégrantes des passifs financiers, au sens du Système, doit être compris dans le contexte de la nature à la fois microéconomique et macroéconomique du SCN: «Le SCN peut être mis en œuvre à divers degrés d'agrégation: celui des agents économiques pris individuellement, qu'il appelle unités institutionnelles, celui de groupes de ces unités, qui constituent des secteurs institutionnels, ou encore celui de l'économie totale» (voir le paragraphe 1.2).

12. Dans le MSFP 2001, on trouve cependant la disposition suivante:

- En outre, il est courant que certains des impôts et cotisations d'assurance sociale mis en recouvrement ne soient jamais perçus. Il serait déraisonnable d'imputer aux recettes des montants que l'administration publique concernée ne peut vraisemblablement espérer percevoir. Ainsi, la différence entre les montants calculés et les montants qu'on espère percevoir représente une créance qui n'a pas de valeur réelle et ne devrait pas être comptabilisée en tant que recette. Le montant des impôts et cotisations de sécurité sociale enregistré au titre des recettes fiscales devrait être le montant qu'il est réaliste d'espérer percevoir (par. 3.57 du MSFP 2001).

13. La seule interprétation possible de ce paragraphe est que la partie minimale des impôts directs qui n'est pas payée pour cause de faillite, de décès, etc., doit être déduite des montants calculés et que seuls les montants réduits doivent être comptabilisés. Cette disposition semble pourtant en contradiction avec le paragraphe 10.36 du MSFP 2001, qui dispose ce qui suit:

- En ce qui concerne les actifs financiers, un créancier peut estimer qu'une créance n'est plus recouvrable pour cause de faillite du débiteur ou pour d'autres raisons. Dans ce cas, le créancier doit retirer le montant réclamé de son compte de patrimoine en procédant à un autre changement de volume.

14. Bien que le présent document ait essentiellement pour objet de traiter les questions liées à l'ensemble du système de comptabilité nationale, le MSFP 2001 est également important dans ce contexte pour deux raisons. Premièrement, il a spécifiquement traité aux impôts et cotisations sociales considérés du point de vue du secteur des administrations publiques et dispose que

la finalité du manuel est d'harmoniser le système de statistiques de finances publiques (SFP) avec le SCN de 1993 dans une mesure compatible avec l'objectif consistant à soutenir l'analyse économique du secteur des administrations publiques. Deuxièmement, il est important, dans ce contexte, de distinguer les SFP de l'ensemble du système de comptabilité nationale, tel que présenté dans le SCN ou le SEC. Dans les SFP, il y a davantage de liberté en ce qui concerne le moment d'enregistrement et l'évaluation des différentes opérations étant donné qu'il n'est pas nécessaire de se préoccuper des écritures de contrepartie. Les concepts, frontières, etc., qui s'avèrent utiles dans les SFP n'en sont pas pour autant automatiquement valables dans le contexte plus large de la comptabilité nationale.

COMPTABILITÉ SUR LA BASE DES DROITS ET OBLIGATIONS CONTRE COMPTABILITÉ EN CHIFFRES NETS EN GÉNÉRAL

15. Dans le SCN de 1993 (et dans le SEC 95 jusqu'à l'introduction des modifications qui y ont été apportées en 2000 et en 2001 par l'adoption de règlements du Conseil et de la Commission), tous les agents économiques et toutes les opérations sont comptabilisés selon le principe de la partie quadruple sur la base des droits et obligations. Chaque opération économique autre que financière entre deux agents est enregistrée dans les comptes non financiers, au titre des emplois ou des ressources, pour les deux agents (ou les secteurs dont ceux-ci relèvent). L'opération s'inscrira simultanément dans les comptes financiers des deux agents et, à la fin de l'année, elle sera reflétée dans leur compte de patrimoine de clôture. Les comptes des secteurs institutionnels peuvent être considérés comme des agrégations des différents comptes de l'ensemble des agents économiques/unités institutionnelles qui relèvent d'un secteur donné (par. 1.2 du SCN).

16. La comptabilité du SCN est illustrée dans le tableau 1 pour une vente de biens ou de services d'un montant égal à 100 par un producteur (créancier) à un autre agent économique (débiteur). La vente est financée au moyen de crédits commerciaux accordés par le producteur à son client. Pour simplifier, nous supposons qu'aucun autre événement ne se produit pendant l'année $t = 1$ et ne tiendrons pas compte des coûts de production, de l'existence de comptes de patrimoine d'ouverture, de l'évolution des prix des actifs sur le marché, etc. Les comptes de patrimoine de clôture de l'année $t = 1$ font donc apparaître des actifs sous forme de crédits commerciaux, et une valeur nette de 100 pour le producteur et des passifs sous forme de crédits commerciaux de 100 pour le client, dont la valeur nette financière est de -100.

17. Le débiteur ne remplit pas ses obligations les années suivantes. L'année $t = n$, le seul événement qui se produit est la faillite du client (débiteur), ce que font apparaître les comptes des autres changements de volume d'actifs des deux parties, les actifs et passifs sous forme de crédits commerciaux étant respectivement annulés pour le créancier et le débiteur. Une valeur nette égale à zéro apparaît dans les comptes de patrimoine de clôture de l'année $t = n$ pour les deux parties.

Tableau 1. Comptabilité du SCN appliquée à une faillite

	Client/débiteur		Producteur/créancier	
Année t = 1				
Compte de production	Emplois	Ressources	Emplois	Ressources
Production marchande	100			100
Compte financier	Variations des actifs	Variations des passifs et valeur nette	Variations des actifs	Variations des passifs et valeur nette
Crédits commerciaux		100	100	
Capacité de financement (+) / Besoin de financement (-)		-100		100
Compte de patrimoine à la fin de l'année t = 1	Actifs	Passifs	Actifs	Passifs
Crédits commerciaux		100	100	
Valeur nette		-100		100
Année t = n				
Compte des autres changements de volume d'actifs	Variation des actifs	Passifs	Variation des actifs	Passifs
Pertes en crédits commerciaux		-100	-100	
Compte de patrimoine à la fin de l'année t = n	Actifs	Passifs	Actifs	Passifs
Crédits commerciaux		0	0	
Valeur nette		0		0

18. Le simple fait de modifier le système pour qu'il tienne compte uniquement des opérations donnant lieu à des créances qui sont finalement recouvrées en ferait un système fondé sur l'enregistrement des recettes nettes. Dans l'exemple simplifié du tableau 1, la production et la vente de biens et de services par le producteur et toutes les entrées connexes décrivant le financement et les autres changements de volume des actifs (le cas de la faillite en l'occurrence)

ne seraient plus enregistrées dans le système. Dans ce cas, le système de comptabilité ne pourrait rendre compte d'importantes opérations économiques juridiquement contraignantes et l'image qu'il donnerait du processus de production dans la branche ou le secteur considéré serait faussée.

19. Par ailleurs, l'enregistrement des recettes nettes correspondant à des opérations financières ou non financières effectuées au cours d'une année donnée ne pourrait être définitif que lorsqu'on serait fixé en ce qui concerne le recouvrement des créances qui en résultent. Dans de nombreux cas, il n'y a que la faillite (lorsqu'il s'agit d'une société) ou le décès du débiteur qui permettent de dissiper l'incertitude du créancier. L'enregistrement des recettes nettes repose en principe sur la pleine connaissance, au niveau microéconomique, de toutes les créances qui ne sont jamais honorées, ainsi que du type et de la date des opérations ayant donné lieu à ces créances. Or, cela est contraire au SCN de 1993, dans lequel la comptabilité systématique sur la base des droits et obligations correspond tout à fait à la façon dont les activités économiques et les autres flux sont définis et décrits par les agents économiques, et tient compte automatiquement de toute accumulation d'arriérés sous forme de dettes non acquittées. En principe, selon le SCN, il est possible d'établir les comptes définitifs dès la fin de l'exercice en question. En général, tout système de comptabilité doit suivre, soit le principe des droits et obligations, soit celui de la comptabilité de caisse, pour arrêter définitivement les comptes à la fin de l'exercice. La disponibilité des données, et par conséquent leur fiabilité, peuvent, à ce stade, être insatisfaisantes, mais il s'agit là de problèmes pratiques sans rapport avec les principes fondamentaux du système, dans lequel les événements postérieurs n'influent pas sur les événements antérieurs.

20. Un système de comptabilité nationale fondé sur l'application générale du principe de l'enregistrement des recettes nettes ne pourrait probablement pas s'appliquer, que ce soit en théorie ou en pratique. Il omettrait certainement une partie de la production effective et des éléments d'opérations de tous ordres effectuées dans tous les secteurs de l'économie, donnant ainsi une image déformée des résultats économiques. La pertinence d'un tel système pourrait être mise en doute. La situation serait-elle différente si le principe de l'enregistrement des recettes nettes n'était appliqué qu'à une catégorie d'opérations donnée, comme les impôts et les cotisations sociales? Mais pourquoi enregistrer une certaine catégorie d'opérations concernant le secteur des administrations publiques différemment d'autres opérations ou des opérations intéressantes d'autres secteurs?

LE PRINCIPE DE L'ENREGISTREMENT DES RECETTES NETTES APPLIQUÉ AUX IMPÔTS ET AUX COTISATIONS SOCIALES

21. Dans le présent chapitre, on analysera les effets de l'enregistrement des recettes nettes provenant des impôts et des cotisations sociales sur le système de comptabilité nationale. Par enregistrement des recettes nettes, on entend qu'aucun impôt dont on s'attend à ce qu'il reste impayé n'est inclus dans les rentrées fiscales. L'estimation des montants nets peut se faire, soit directement en réduisant les montants calculés (sur la base des pourcentages d'impayés des années précédentes), soit par un ajustement dans le temps des flux financiers (principe des paiements ajustés dans le temps). Dans les sections suivantes, nous nous pencherons sur la comptabilisation des différents types d'impôts et de cotisations sociales selon le principe de l'enregistrement des recettes nettes.

Impôts sur les sociétés

22. Le premier exemple sera celui d'un impôt sur les bénéfices des sociétés qui n'aurait jamais été perçu en raison de la faillite de la société en question. Ce cas est relativement simple: l'année $t = 1$, la société fait des bénéfices et un impôt sur les bénéfices est calculé/déclaré pour l'année en question. Dans le SCN, ce montant apparaît dans le compte de distribution secondaire du revenu sous forme d'une écriture sous D.51 *Impôts sur le revenu*, dans la colonne des emplois pour la société et dans celle des ressources pour l'administration. L'opération s'inscrit simultanément dans les comptes financiers des deux parties et, l'impôt n'étant pas payé par l'entreprise l'année $t = 1$, une écriture est passée sous F.79 *Autres montants à verser/à recevoir* pour les secteurs concernés. Lorsque l'administration, l'année $t = n$, renonce à cette créance en raison de la faillite de l'entreprise, cet actif/passif est annulé par des entrées dans le compte des *autres changements de volume*, comme dans l'exemple donné dans le tableau 1.

23. Sous le régime de l'enregistrement des recettes nettes, l'opération sera comptabilisée d'une manière très différente. Lorsque l'administration, l'année $t = n$, annule la dette fiscale pour cause de faillite de l'entreprise, les comptes de l'année $t = 1$ doivent alors être révisés. Toutes les entrées décrites dans l'exemple ci-dessus pour l'année $t = 1$, doivent être supprimées et il n'y aura aucune entrée correspondant à l'année $t = n$. En effet, le principe de l'enregistrement des recettes nettes impose des limites de comptabilisation plus étroites que celles fixées par le SCN: seules sont prises en compte les opérations qui se traduisent finalement par un encaissement ou un décaissement. Ce régime introduit en outre une comptabilité rétroactive, puisque plusieurs années peuvent s'écouler avant de savoir si une créance est effectivement recouvrée ou non, que ce soit à la suite d'une faillite ou d'autres événements.

Impôt sur le revenu des salariés

24. Dans de nombreux pays, l'impôt sur le revenu des salariés est déduit par l'employeur et payé directement aux administrations publiques (impôt retenu à la source). Selon le SCN de 1993, les salaires et traitements bruts sont enregistrés comme s'ils étaient versés au secteur des ménages et que l'impôt était payé ensuite directement par celui-ci au secteur des administrations publiques. Le rôle de l'entreprise consiste dès lors uniquement à effectuer des opérations au nom d'une autre unité et n'apparaît donc pas dans les comptes.

25. À supposer qu'une société, pour cause de faillite, ne verse pas cet impôt à l'administration, qu'advient-il si le principe des paiements ajustés dans le temps est appliqué? Ce cas est illustré dans le tableau 2 ci-dessous.

26. Les salaires et traitements bruts ne sont pas modifiés parce qu'ils doivent toujours être enregistrés sur la base des droits et obligations. Dans l'exemple ci-dessous, on suppose qu'un montant de 100 est enregistré dans la colonne des ressources du compte de distribution secondaire du revenu pour les ménages (B.5 *Solde des revenus primaires*). Supposons en outre que l'impôt cumulé sur ce revenu est égal à 30, mais qu'en raison des faillites seul un montant de 20 est payé. Selon le principe des paiements ajustés dans le temps, ce seul montant de 20 devrait être enregistré dans la colonne des emplois sous D.51 *Impôts sur le revenu*. Si rien de plus ne devait être enregistré, nous nous retrouverions avec un revenu disponible erroné (80) dans le secteur des ménages car il manquerait un montant de 10, non perçu puisque retenu par la société.

Tableau 2. Ménages, compte de distribution secondaire du revenu

Emplois		
		B.5 Solde des revenus primaires 100
D51	Impôts sur le revenu 20	
?	Correction 10	
B.6	Revenu disponible 70	

27. Pour mesurer correctement le revenu disponible des ménages, une correction de 10 doit être introduite. Plus précisément, il est essentiel que le montant total de l'impôt retenu soit déduit du revenu primaire pour obtenir la valeur correcte du revenu disponible dans le secteur des ménages.

28. On peut en conclure que même si le principe de l'enregistrement des recettes nettes est appliqué, le montant enregistré dans la colonne des emplois du compte de distribution secondaire du revenu des ménages au titre des impôts retenus par l'employeur sur les salaires et traitements doit être comptabilisé sur la base des droits et obligations. Dans les pays développés, ces retenues représentent un montant considérable, parfois plus de 50 % du total des impôts.

29. Selon le principe de l'enregistrement des recettes nettes, l'élément de correction doit être enregistré, soit comme un transfert direct à la société, soit comme un impôt payé à l'administration, suivi d'un transfert de l'administration à la société. Une troisième solution peut consister à imputer un impôt négatif au compte de la société vis-à-vis de l'administration.

Cotisations sociales

30. Dans cette section, on ne traitera que des postes D.6111 *Cotisations sociales effectives à la charge des employeurs* et D.6112 *Cotisations sociales à la charge des salariés*. En outre, nous supposons pour simplifier que les cotisations sociales ne sont payées qu'au secteur des administrations publiques.

31. Examinons tout d'abord le poste D.6112 *Cotisations sociales à la charge des salariés*. Dans le SCN de 1993, ces paiements sont inclus dans la rémunération des salariés reçue par les ménages et sont ensuite enregistrés comme des versements effectués par les ménages aux administrations publiques. Dans la pratique, cependant, ces paiements sont généralement déduits par l'employeur et payés directement aux administrations publiques.

32. Si à la suite d'une faillite, une société ne verse pas les cotisations sociales déduites de la rémunération des salariés, la situation est la même que dans le cas (mentionné plus haut) de l'impôt sur le revenu des salariés. Si on applique le principe de l'enregistrement des recettes nettes, il faut là encore enregistrer le montant total dû dans la colonne des emplois du compte de distribution secondaire du revenu pour les ménages.

33. En ce qui concerne le poste D.6111 *Cotisations sociales effectives à la charge des employeurs*, la situation peut être différente. Dans le SCN de 1993, ce flux correspond exactement à D.121, *Cotisations sociales effectives à la charge des employeurs*, les cotisations en question faisant partie de la rémunération des salariés. Si l'on veut maintenir cette identité, les montants comptabilisés sous D.121 doivent également être enregistrés selon le principe des paiements ajustés dans le temps. Cela signifie que la rémunération des salariés ne sera plus enregistrée sur la base des droits et obligations puisqu'une partie de cette rémunération sera comptabilisée sur la base des paiements ajustés dans le temps. La contrepartie du changement de mode d'évaluation de la rémunération des salariés est une modification du revenu brut d'exploitation.

34. Si, en revanche, l'identité entre D.121 et D.6111 est supprimée, il est toujours possible d'opter pour un enregistrement sous D.121 sur la base des droits et obligations. Une telle solution prêterait probablement à confusion et rendrait sans doute nécessaire une reformulation du texte du SCN relatif à ces opérations.

35. Si, à la suite d'une faillite, une entreprise ne paie pas les cotisations sociales effectives à sa charge, la situation est à nouveau la même que dans le cas de l'impôt sur le revenu des salariés, mentionné plus haut, et il est alors nécessaire d'enregistrer le montant total dû dans les comptes des ménages.

Impôts sur les produits

36. De par leur nature même, les impôts sur les produits sont toujours recouverts par une «unité servant d'agent pour une autre unité», c'est-à-dire une entreprise faisant fonction d'agent pour l'administration fiscale. L'entreprise est enregistrée auprès de l'administration fiscale et la notification et le versement des montants dus à l'administration sont régis par la loi. Même si les impôts ne sont pas payés par l'entreprise, les sommes réclamées par le fisc seront déterminées et enregistrées dans les comptes financiers. Selon le principe des droits et obligations, ces créances constitueront un actif dans les comptes de patrimoine des administrations publiques jusqu'à ce qu'elles soient totalement ou partiellement recouvertes au terme de la procédure de faillite ou annulées par le biais d'un autre changement de volume des actifs.

37. Si, en revanche, on décide d'appliquer le principe des paiements ajustés dans le temps, la partie de l'impôt qui reste finalement impayée sera considérée comme n'ayant jamais été levée et la perception de l'impôt par l'entreprise, qui est à l'origine de la créance fiscale, comme n'ayant jamais eu lieu. Cette réécriture de l'histoire devient toutefois particulièrement difficile à gérer dans la mesure où elle se rapporte à des opérations sur des biens et services et concerne les comptes de production et d'exploitation. Il convient de noter que le principe de la comptabilité sur la base des droits et obligations est pour ainsi dire issu de la partie du système relative aux biens et services. Son adoption dans le système n'a pas résulté d'un choix mais de la nécessité de rendre les comptes significatifs et de fournir une description économique et pertinente aux fins d'analyse de la partie réelle de l'économie (ainsi que de respecter en général les règles de la comptabilité d'entreprise).

38. On verra ci-après pourquoi l'introduction partielle de la comptabilité sur une base de caisse est contraire à la structure fondamentale de la partie du SCN de 1993/SEC 95 relative à la production. Cela s'explique aisément au vu du tableau des ressources et des emplois, dont

le contenu doit être conforme aux comptes de biens et services, de production et d'exploitation pour l'ensemble de la nation, ainsi qu'aux comptes de production et d'exploitation par branche et par secteur. Le tableau 3 ci-dessous est une version simplifiée d'un tel tableau. Les identités de ce tableau doivent toujours se vérifier, quel que soit le niveau d'agrégation. Pour qu'il soit possible d'en évaluer toutes les conséquences, il faut en outre que les règles de comptabilité qui s'écartent du principe des droits et obligations soient expliquées dans ce contexte.

Tableau 3. Tableau simplifié des emplois (tableau d'entrées-sorties)

	Branches d'activité			Emplois finals	Total
	1	2	Total		
Produits	1	10	60	70	100
(aux prix de base)	2	15	53	68	200
Total aux prix de base		25	113	138	300
Impôts nets sur les produits		5	7	12	52
Total aux prix d'acquisition		30	120	150	352
Valeur ajoutée aux prix de base		70	80	150	
Production aux prix de base		100	200	300	

Note: Établi sur la base du tableau 9.10 du SEC. Pour ce tableau illustratif, on suppose qu'il existe une correspondance biunivoque entre produits et branches.

39. Dans l'exemple du tableau 3, on considère deux branches d'activité produisant deux produits. Le seul produit de la branche 1 est le produit 1 et la production aux prix de base est supposée valoir 100. De même, le produit de la branche 2 est le produit 2 et la valeur de production est 200. On suppose que le montant total des impôts nets sur les produits s'élève à 52. La valeur du PIB est 202, soit $300 - 150 + 52$ du point de vue de la production, ou la somme des emplois finals du point de vue des dépenses.

40. Dans le tableau des emplois, au départ tous les impôts à percevoir sur les produits sont inclus dans les prix d'acquisition au titre des emplois finals ou de la consommation intermédiaire. Ces impôts figurent sur une ligne spéciale du tableau des emplois aux prix de base. La somme de toutes les entrées sur cette ligne est égale au total des impôts dus sur les produits.

41. Supposons maintenant que, sur la somme de 52 correspondant au total des impôts moins subventions (impôts nets) sur les produits, un montant de 2 ne soit jamais perçu par l'administration et soit finalement annulé. Si la méthode des paiements ajustés dans le temps est appliquée, la somme indiquée sur la ligne des impôts nets sur les produits doit être 50 et une ou plusieurs entrées doivent être réduites en conséquence.

42. Étant donné que ces impôts ont été effectivement payés par les utilisateurs finals ou intermédiaires, les entrées sur la ligne «Total aux prix d'acquisition» sont conformes aux réalités

économiques et on ne peut les modifier sans fausser la description de l'économie. Par ailleurs, un passage à la comptabilité sur une base de caisse ne devrait avoir aucun effet sur le PIB considéré dans l'optique des dépenses (202). La seule possibilité offerte dans ce contexte serait de réduire les entrées sur la ligne des impôts sur les produits afin d'obtenir exactement le montant total finalement perçu par l'administration, de conserver le total aux prix d'acquisition et, par conséquent, d'accroître la valeur de base de certains produits. Au niveau des flux de produits et de la branche, cela impliquerait nécessairement un ajustement arbitraire de certaines entrées dans les comptes.

43. Il serait facile de réduire tous les éléments de la ligne «Impôts nets sur les produits» pour obtenir un total de 50 et d'augmenter toutes les valeurs de base de telle sorte que les éléments de la ligne «Total aux prix d'acquisition» demeurent inchangés. Il s'agirait d'un ajustement automatique au niveau macroéconomique qu'aucune donnée microéconomique ne viendrait étayer. L'ajustement vers le haut des valeurs de base accroîtrait de 2 la production et la valeur ajoutée aux prix de base. Cette procédure n'est applicable que s'il existe dès le départ un ensemble complet de données établies sur la base des droits et obligations. Si l'on ne dispose que de données sur les impôts versés et perçus, il n'est pas facile de s'assurer que la différence sous-jacente entre ressources et emplois ne rejaillisse pas d'une manière ou d'une autre, sur les dépenses, dans le processus d'équilibrage des comptes, et n'entraîne ainsi une modification du PIB.

44. Des méthodes plus élaborées peuvent être appliquées, mais il est difficile d'imaginer qu'il soit possible d'augmenter (de 2 dans l'exemple considéré) la production aux prix de base au niveau le plus détaillé en se référant directement aux statistiques primaires concernant précisément les producteurs et les utilisateurs de ce surcroît de production. Ainsi, même s'il paraît facile de procéder à des ajustements au niveau global, il n'est pas possible dans la pratique de le faire de manière fiable dans le détail.

45. Le total aux prix d'acquisition restera donc inchangé pour tous les emplois, y compris la consommation intermédiaire, et la valeur ajoutée aux prix de base passera donc de 150 à 152. Si la valeur ajoutée initiale aux prix de base, telle qu'elle ressort des statistiques, était conservée, le PIB considéré dans l'optique de la production ne serait alors que de 200 (= 150 + 50) et les comptes ne seraient donc pas équilibrés. Il convient de noter que même si les statistiques de base concernant la production sont établies en fonction du prix du producteur, la TVA, qui est de loin le principal type d'impôt sur les produits, n'est pas comprise.

46. Compte tenu de ce qui précède, une nouvelle définition des prix de base s'impose. Cette nouvelle définition serait la suivante (l'ajout figurant en caractères italiques):

- Le prix de base correspond au montant que le producteur reçoit de l'acheteur par unité de bien ou de service produite, le cas échéant, diminué des impôts à payer moins les subventions à recevoir du fait de la production ou de la vente de cette unité (par. 3.48 du SEC);
- *Plus la partie de ces impôts qui n'est pas finalement perçue par l'administration publique.*

47. Dans le système de comptabilité nationale, les prix de base sont définis de manière cohérente pour les produits, les branches et les secteurs. Avec cette nouvelle définition des prix de base, il serait donc nécessaire de faire des estimations distinctes au titre des «impôts sur les produits» finalement non perçus par l'administration publique pour chaque produit, branche et secteur (avec une ventilation par type d'impôt). Selon le principe de l'enregistrement des recettes nettes, les impôts impayés pour cause de faillite n'ont pas à être enregistrés dans le système et la description de l'économie pourrait en souffrir. En effet, dans cette méthode, l'impôt dû par une entreprise en faillite n'apparaît jamais, bien que les obligations fiscales aient pu contribuer au moins en partie à la faillite. La situation de l'entreprise en question semble meilleure d'après les comptes qu'elle n'est en réalité.

48. Bien qu'il puisse ne s'agir, dans des circonstances normales, que d'un problème mineur, des conséquences assez graves peuvent en résulter en ce qui concerne la description de l'économie pendant une crise économique de plus grande ampleur qui risque de s'accompagner d'une forte augmentation du volume des impôts impayés. L'analyse économique d'une telle crise serait faussée du fait que la situation du secteur des entreprises, en particulier, apparaîtrait sous un jour meilleur dans les comptes qu'en réalité.

Remarques d'ordre général

49. Les paragraphes précédents décrivent l'opposition entre comptabilité sur la base des droits et obligations et comptabilité sur la base des paiements ajustés dans le temps, compte tenu principalement de la nature à la fois macroéconomique et microéconomique du SCN. Il se pourrait qu'en dépit des principaux problèmes que pose l'introduction de l'enregistrement des recettes nettes au niveau microéconomique, les difficultés puissent, dans la pratique, être surmontées à l'échelle macroéconomique. Si les opérations laissées de côté sont d'une taille relative modeste à l'échelle macroéconomique, alors l'enregistrement des recettes nettes pour un groupe spécifique d'opérations (par exemple les impôts) s'intègre facilement au cadre comptable, indépendamment des opérations sous-jacentes à l'échelle microéconomique. Mais même dans ce cas, il faut répondre au moins à deux questions: i) est-il acceptable, dans un système de comptabilité économique, que l'enregistrement de certaines opérations soit fonction d'événements futurs? Cela pourrait fort bien mettre dans l'embarras les spécialistes de la comptabilité nationale. Le montant des impôts qui ne sont jamais payés dépend à la fois des futurs cycles économiques (faillites) et des diverses mesures administratives à venir en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt; ii) quel est alors le sens des chiffres définitifs figurant dans les comptes de la nation? Il serait difficile d'incorporer les chiffres réels sur la base des paiements ajustés dans le temps au moment où ils sont connus, c'est-à-dire, dans certains cas, plusieurs années après la période considérée.

50. On peut arguer que la comptabilité sur la base des droits et obligations peut fausser à la hausse les estimations de la situation financière des créanciers et à la baisse celle des débiteurs. Pour régler ce problème, serait-il judicieux de traiter de la même manière, dans l'ensemble du système, toutes les pertes dues à des faillites ou des décès comme des transferts en capital des créanciers vers les débiteurs? Les débiteurs ne seraient-ils alors jamais en faillite du point de vue de la comptabilité nationale?

MÉTHODE DU TRANSFERT EN CAPITAL

51. Pour répondre à la critique selon laquelle l'enregistrement systématique des impôts sur la base des droits et obligations surestime la situation financière des administrations publiques, une méthode se substitue à celle de l'enregistrement des recettes nettes dans le cas des impôts: la méthode du transfert en capital.
52. La réglementation de l'Union européenne introduisant dans le SEC 95 la comptabilisation des impôts selon le principe de l'enregistrement des recettes nettes présente la méthode du transfert en capital comme une méthode qui se substitue à celle de l'enregistrement des recettes nettes. Si cette option est choisie, les impôts sont enregistrés systématiquement sur la base des droits et obligations, conformément au SCN de 1993, mais l'incidence des impôts qui ne sont jamais perçus sur les finances publiques est neutralisée par un transfert en capital des administrations publiques vers les unités institutionnelles qui ne remplissent jamais une partie ou l'ensemble de leurs obligations fiscales. Dans le SCN de 1993 et le SEC 95, seule l'annulation des obligations fiscales de commun accord entre les deux parties donne lieu à un transfert en capital. Selon le règlement de l'Union européenne concernant les impôts, le transfert en capital au cours d'une période donnée est d'un montant égal à celui de l'ensemble des obligations fiscales qui, n'ayant pas été remplies au cours de toutes les périodes suivant la période en question, ont été finalement annulées, et qui découlent d'impôts dus pour cette période. Dans le tableau 1 (le cas de la faillite), l'application de la méthode du transfert en capital selon le règlement de l'Union européenne se traduirait par l'annulation de toutes les entrées relatives aux obligations fiscales dans le compte financier et le compte de patrimoine de l'année t, par d'autres changements de volume durant l'année n, et par l'introduction, pour l'année t, d'un transfert en capital du créancier au débiteur.
53. Dans le SEC révisé, la comptabilisation des impôts exige, en théorie, une parfaite connaissance des versements futurs, de la période pour laquelle les impôts étaient dus à l'origine ou des créances fiscales finalement annulées, en liaison avec la période à laquelle elles se rapportaient initialement. Dans la pratique, il est bien sûr impossible de satisfaire cette exigence et il est permis d'utiliser des coefficients pour les impôts qui ne sont jamais perçus, en se fondant sur l'expérience acquise.
54. Par ailleurs, selon cette méthode, un transfert en capital est enregistré à un moment où les deux parties reconnaissent encore une créance fiscale et où n'a lieu, au niveau microéconomique, aucune opération indiquant un transfert en capital. Il ressort du SCN de 1993 qu'un tel passif financier existe vraiment à la fin de la période en question.
55. Pour répondre à ces importantes critiques, il peut être utile d'envisager que le transfert en capital qui compense les impôts non perçus soit enregistré pendant la période où a effectivement lieu l'annulation de la dette, de commun accord ou par renonciation unilatérale en cas de décès ou de faillite. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de tenir une comptabilité rétroactive ni de faire une estimation sur la base de l'expérience des années antérieures. Dans le tableau 1, un transfert en capital de 100 et une opération d'un même montant sous forme de crédits commerciaux dans le compte financier apparaîtraient l'année n, et il n'y aurait aucune entrée dans le compte des autres changements de volume d'actifs pour cette année. Toutes les entrées concernant l'année t resteraient inchangées. Cette idée n'est pas analysée davantage dans le présent document, mais il convient certainement de l'étudier avant que la comptabilité en chiffres nets ne soit introduite dans le SCN.

CONCLUSION

56. L'analyse effectuée dans le présent document a montré que l'application du principe de l'enregistrement des recettes nettes, selon lequel les impôts dus mais finalement non perçus par les administrations publiques ne doivent pas être enregistrés dans le système, aura des conséquences considérables et injustifiées pour le système de comptabilité nationale.

57. Il est donc recommandé de ne pas introduire ce mode d'enregistrement dans le SCN, même s'il peut être préférable, dans les statistiques des finances publiques, d'utiliser cette méthode pour faire apparaître des valeurs justes dans les comptes publics.

58. Les principaux problèmes que pose l'enregistrement des impôts et des cotisations sociales sur la base des recettes nettes dans les comptes de la nation sont les suivants:

- Une anomalie survient si les montants dont on s'attend à ce qu'ils ne soient jamais versés sont déduits uniquement dans le cas des impôts et des cotisations sociales, car d'autres créanciers peuvent subir des pertes de même ampleur que celles des administrations publiques (étant donné en particulier que celles-ci, en tant que créanciers privilégiés, sont généralement en position favorable, sur le plan juridique, pour recouvrer des créances);
- Les comptes de la nation constitueront une base moins solide pour l'analyse économique du fait que les passifs correspondant aux obligations fiscales non remplies n'apparaîtront pas dans le système. Par conséquent, la situation des entreprises apparaîtra comme meilleure qu'elle n'est en réalité;
- Si le principe de l'enregistrement des recettes nettes est adopté en tant que règle générale applicable aux impôts, certains types d'impôts devront toujours être enregistrés systématiquement sur la base des droits et obligations. Tel sera le cas pour l'impôt sur le revenu et pour les cotisations sociales lorsque les entreprises agissent au nom d'autres unités. Dans les pays développés, cela représente un montant considérable, dépassant parfois 50 % du total des impôts.

59. Si on souhaite maintenir le principe de la comptabilité sur la base des droits et obligations tout en excluant l'effet des impôts qui ne sont jamais payés sur la capacité/le besoin de financement des administrations publiques et, par symétrie, de tous les autres secteurs, le modèle du transfert en capital peut être envisagé. Cependant, il peut être utile d'étudier la possibilité de n'enregistrer que les impôts finalement annulés pendant la période en cours en tant que transfert en capital des administrations publiques vers les secteurs concernés.

60. L'analyse et les conclusions ci-dessus sont strictement méthodologiques et il ne faudrait pas en déduire que les méthodes pratiques appliquées par les spécialistes de la comptabilité nationale, qui travaillent généralement avec des données qui sont loin d'être idéalement adaptées aux principes de la comptabilité nationale, sont inacceptables ou déficientes. Il faudrait veiller cependant à ce que les difficultés de mise en œuvre sur le plan pratique n'estompent pas le cadre méthodologique. En outre, certains pays peuvent, pour diverses raisons, avoir expressément choisi explicitement de s'écarter à certains égards des systèmes internationaux.