

Inventaire 2012 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE
BELGIQUE

Cet article reproduit l'introduction et la synthèse du dernier inventaire des dépenses fiscales, avec l'aimable autorisation des services de la Chambre des Représentants. Le document complet est publié sous la référence doc 53 3070/002, Chambre des Représentants de Belgique, Annexe au Budget des Voies et Moyens de l'année budgétaire 2012, *Inventaire 2014 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État.*



Inhoudsopgave

1	Introduction	27
2	Commentaire des résultats	34
2.1	Résultats globaux	34
2.2	Les résultats impôt par impôt	39
2.2.1	Impôt des personnes physiques	39
2.2.2	Impôt des sociétés	39
2.2.3	Précompte professionnel	40
2.2.4	Précompte mobilier	40
2.2.5	Droits d'accise	41
2.2.6	Droits d'enregistrement	41
2.2.7	Taxe sur la valeur ajoutée	41
2.3	Notes méthodologiques	42
2.3.1	Impôt des personnes physiques	42
2.3.2	Précompte professionnel	43
2.3.3	Précompte mobilier	43
2.3.4	Droits d'accise	44
2.3.5	Droits d'enregistrement	45
2.3.6	Taxe sur la valeur ajoutée	46

1 Introduction

1. Le présent inventaire constitue une actualisation de la liste contenue dans l'avis du Conseil supérieur des Finances au Ministre des Finances, établissant un inventaire complet de toutes les exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat. Cet avis émis le 25 juillet 1985 ⁽¹⁾ est à l'origine de cet inventaire dont l'actualisation est effectuée annuellement en tenant compte des dispositions fiscales qui ont été supprimées ou ajoutées depuis cette date. Cet inventaire tient en outre compte, comme les précédents, des dispositions mentionnées à l'article 2 de la loi du 28 juin 1989 modifiant les lois sur la comptabilité de l'Etat.
2. Certaines des « *exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'Etat* » sont qualifiées de dépenses fiscales. Le Conseil supérieur des Finances a défini comme suit la notion de dépense fiscale:

« Une moindre recette découlant d'encouragements fiscaux provenant d'une dérogation au système général d'un impôt déterminé en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales, culturelles, etc. et qui pourrait être remplacée par une subvention directe ».

La notion de « **système général** » est donc l'élément clé de la définition des dépenses fiscales. Cette notion se définit impôt par impôt.

3. **L'impôt des personnes physiques** organise la taxation des revenus de toute nature, nets des charges consenties pour les acquérir et/ou les conserver. Cette taxation est globalisée, sauf pour les revenus non récurrents, ainsi que pour les revenus mobiliers et divers. Le système général inclut la définition de l'unité d'imposition et les dispositions visant à définir la capacité contributive en fonction de la composition de cette unité d'imposition et du nombre de personnes déclarant un revenu. L'impôt des personnes physiques assure la taxation du revenu mondial des résidents, sous réserve de l'application des conventions préventives de la double imposition et des mesures de droit interne visant à éliminer ou réduire la double imposition. Dans les Inventaires précédents, un doute subsistait quant à la nature de dépense fiscale des dispositions suivantes : l'exonération du revenu cadastral de la maison d'habitation ainsi que l'abattement ordinaire de la maison d'habitation. Elles ont cependant été reclassées parmi les dépenses fiscales.
4. **L'impôt des sociétés** consiste en la taxation des bénéfices, quelle que soit leur affectation, mais après élimination de la double imposition des bénéfices réservés et distribués et après déduction des pertes antérieures. Les

¹ Voir Rapport annuel 1985 du Conseil supérieur des Finances, Moniteur belge du 18 avril 1986, p. 5.320..

mesures d'application des conventions internationales préventives de la double imposition et les mesures de droit interne poursuivant le même objectif sont considérées comme faisant partie du système général. La déduction pour capital à risque est considérée comme un élément du système général: son instauration constitue un changement de système d'application générale et non une dérogation limitative au système préexistant.

5. En principe, le **précompte professionnel** est retenu par l'employeur et versé intégralement au Trésor. Il est calculé sur base de modalités qui peuvent différer selon la nature des revenus. Ces modalités constituent le système général et le montant retenu est alors intégralement imputable sur l'impôt des personnes physiques. Les dispenses de versement dont l'employeur bénéficie constituent des dépenses fiscales.
6. Le **précompte mobilier** tient lieu d'impôt final pour les personnes physiques et les assujettis à l'impôt des personnes morales. Par contre, il constitue toujours pour les sociétés un acompte sur l'impôt final. On considère donc que les exonérations, réductions de taux, etc. qui portent sur le Pr.M. tenant lieu d'impôt final constituent des dépenses fiscales, à l'exception de celles qui visent à supprimer ou à réduire la double imposition au niveau international. Par contre, une mesure réduisant le précompte mobilier ou organisant des exonérations n'est pas une dépense fiscale lorsque le bénéficiaire de revenus est une société soumise à l'I.Soc.
7. Le système général des **accises** consiste en l'application d'un taux par type de produit. Les exceptions ou réductions accordées à certains consommateurs ou selon l'utilisation qui en est faite constituent des dépenses fiscales mais la différenciation des taux par type de produit est constitutive du système général. Les exonérations imposées par les Directives européennes sont considérées comme faisant partie du système général tandis que celles que la Belgique a introduites en raison des possibilités offertes par les Directives européennes, sont considérées comme des dépenses fiscales.
8. Les **droits d'enregistrement** se définissent par fait générateur. La différenciation des droits en fonction du fait générateur fait partie du système général mais les exceptions ou réductions accordées pour un droit donné sont des dépenses fiscales. En 2006, le droit d'apport a été ramené à 0 %. Ce taux constitue donc le système général et les anciennes exemptions du droit proportionnel ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales.
9. La **TVA** organise la taxation selon le principe de la valeur ajoutée incorporée par chaque intermédiaire, des livraisons de biens et des prestations de services faites sur le territoire du pays. Les exonérations

imposées par la Directive ne constituent pas des dépenses fiscales mais sont logiquement constitutives du système général. Par contre, celles qui sont autorisées par la Directive et que la Belgique a retenues sont considérées comme des dépenses fiscales. Les règles européennes autorisent un ou plusieurs taux réduits. L'application de ceux-ci est considérée comme une dépense fiscale. La plupart d'entre eux en ont les caractéristiques de base : ils ont un caractère incitatif et/ou constituent des dérogations « en faveur de certains contribuables ou de certaines activités économiques, sociales et culturelles » et des subventions directes leur sont substituables.

10. Outre le fait qu'elle déroge au système général de l'impôt, une dépense fiscale se caractérise également par le fait qu'elle vise une modification du comportement du contribuable et que cet objectif pourrait également être atteint par une subvention budgétaire directe.
11. Les tableaux récapitulatifs présentent d'abord, par impôt, les dispositions qui, par rapport à la définition précitée, doivent être considérées comme des dépenses fiscales, avant d'aborder les dispositions qui, toujours selon cette même définition, ne doivent pas être considérées comme telles et font donc partie du système de référence.
12. Les dispositions fiscales mentionnées dans l'inventaire sont celles qui sont en vigueur pendant l'année ou pendant l'exercice d'imposition pour lesquels des estimations chiffrées les plus récentes sont disponibles.

Les estimations chiffrées les plus récentes portent sur:

- ▶ l'exercice d'imposition 2012 pour l'impôt des personnes physiques ⁽²⁾;
- ▶ l'exercice d'imposition 2012 pour l'impôt des sociétés ⁽²⁾;
- ▶ l'année 2012 pour le précompte mobilier et pour le précompte professionnel;
- ▶ l'année 2012 pour les impôts indirects.

L'inventaire mentionne également les estimations relatives aux quatre périodes antérieures afin de donner une évolution sur cinq ans. Les tableaux récapitulatifs sont disponibles en format xls sur le site www.docufin.be (site du Service d'Etudes et de Documentation de SPF Finances).

Dans les tableaux regroupant les différents impôts repris ci-dessous aux pages 10 et suivantes, la totalisation et les comparaisons entre impôts se font toutefois sur base de la même période imposable.

2 Situation au 30 juin 2013 pour l'exercice d'imposition 2012..

Une nouvelle répartition des dépenses fiscales est présentée dans les tableaux récapitulatifs de cet inventaire. Celles-ci y sont en effet regroupées - par impôt - selon leur finalité. Ces objectifs sont les suivants: autorité-pouvoirs publics; mesures sociales ; famille; emploi; investissements – entrepreneuriat; immobilier; épargne et crédit; environnement; R&D; dispositions sectorielles spécifiques; anciennes mesures et une rubrique varia. Le tableau 4 renvoie à cette classification

Les tableaux relatifs aux droits d'accise et aux droits d'enregistrement conservent toutefois leur ancienne présentation, qui nous a semblé plus appropriée.

13. L'inventaire fournit également des précisions quant à la classification par poste budgétaire des dispositions qui ont le caractère de dépenses fiscales (cf. tableaux récapitulatifs). La classification par poste budgétaire correspond à celle qui est utilisée pour les dépenses directes. Cette classification reste toutefois indicative.

Cellule « autorité »	1	
Cellule sociale	2	
Prévoyance sociale		2.1
Famille		2.2
Emploi et travail		2.3
Classes moyennes		2.4
Santé		2.5
Autres		2.6
Cellule économique	3	
Épargne et crédit		3.1
Immobilier		3.2
Investissement des entreprises		3.3
Recherche et développement		3.4
Agriculture		3.5
Communications		3.6
Energie		3.7
environnement		3.8
Autres		3.9
Communautés et régions	4	

14. La quantification est réalisée selon la méthode dite des « pertes en recettes ». Cette méthode de calcul évalue de quel montant les recettes d'un impôt sont réduites à la marge du fait de l'existence d'une disposition fiscale particulière. Le calcul se fait donc en considérant les dépenses fiscales **une par une**.

Il s'agit d'un calcul ex-post et statique. Il n'est donc pas tenu compte des effets de comportements induits par l'existence de la disposition. La quantification étant faite disposition par disposition, certains effets induits « mécaniques » sont pris en compte. Ainsi, la suppression d'une

déduction sur le revenu imposable à l'IPP peut modifier le taux ou le montant d'une réduction d'impôt octroyée en aval. Un autre exemple d'effet « mécanique » est celui résultant d'un plafond commun à deux réductions d'impôt. C'est le cas pour les primes d'assurance-vie et les remboursements de capital d'emprunts hypothécaires qui ne bénéficient pas de la déduction pour habitation unique. Un plafond de 2.120 euros (revenus 2011) est appliqué à l'ensemble de ces dépenses donnant droit à réduction d'impôt. La suppression d'une des deux dépenses fiscales implique dès lors que la partie de l'autre dépense fiscale excédant antérieurement le plafond commun revienne, totalement ou partiellement, sous ce plafond. Il en résulte que l'addition du coût des dépenses fiscales pour un impôt donné n'est qu'une indication imparfaite du rendement que procurerait leur suppression conjointe.

15. L'application de cette méthode se fait comme suit:

- ▶ Les calculs concernant l'impôt des personnes physiques sont réalisés, selon le cas, sur base du modèle de micro-simulation SIRE à partir d'un échantillon représentatif de 33.724 déclarations (SIRE revenus 2011) ou sur base des données statistiques établies lors de l'enrôlement de l'impôt.
- ▶ Les calculs concernant l'impôt des sociétés sont réalisés, selon le cas, sur base du modèle de micro-simulation MISis, à partir d'un échantillon représentatif d'environ 21.865 déclarations (MISis 2012), ou sur base des données statistiques établies lors de l'enrôlement de l'impôt.
 - ▷ Le coût des dispenses de versement de précompte professionnel est dérivé directement des données statistiques relatives aux déclarations de PrP.
 - ▷ Les résultats indiqués pour les autres impôts et taxes sont obtenus par application directe des tarifs normaux aux opérations recensées qui n'ont pas subi ces tarifs.
 - ▷ En l'absence de données appropriées et suffisantes disponibles auprès des administrations fiscales, ce sont des données externes qui sont utilisées: c'est notamment le cas pour les revenus exonérés.

16. Cet inventaire est une annexe au budget des voies et moyens du pouvoir fédéral et vise à informer le Parlement du coût des dépenses fiscales décidées par le pouvoir fédéral. Il n'inclut donc pas les « abattements, exonérations et réductions » octroyées ou maintenues par les Régions dans le cadre de leurs compétences fiscales.

17. Toutes les données chiffrées sont mentionnées en millions d'euros dans les tableaux susmentionnés. Une mention « n.d. » signifie que le montant n'a pu être calculé, aucune donnée statistique n'étant disponible. Les zones grisées indiquent que la mesure soit n'est pas encore entrée en vigueur, soit n'est plus d'application.
18. La description des dispositions fiscales reprise dans les annexes est relative à la dernière année envisagée.

Quelques particularités doivent toutefois être signalées.

Pour *l'impôt des personnes physiques* et pour les montants communs repris dans le chapitre relatif à l'impôt des sociétés, les montants sont directement indexés.

En ce qui concerne les dispenses de versement du *précompte professionnel*, les exonérations de PrP relatives à des rémunérations payées ou attribuées à des étudiants ou de jeunes travailleurs n'apparaissent pas dans l'Inventaire. En effet, ces exonérations ne constituent pas une perte de recettes *sensu stricto*, les rémunérations susvisées étant inférieures au minimum imposable.

Pour le *précompte mobilier*, il convient de signaler une différence entre les tableaux récapitulatifs et les annexes législatives. Alors que les tableaux récapitulatifs reprennent uniquement les dispositions pour lesquelles le précompte mobilier tient lieu d'impôt final, les annexes examinent l'entière des pertes en recettes relatives au précompte mobilier.

En ce qui concerne le chapitre relatif aux accises, et plus particulièrement les accises harmonisées ou produits soumis à accise, les dispositions imposées par les Directives européennes sont censées faire partie du système général de référence et ne sont pas décrites dans l'Inventaire. Il s'agit des directives européennes suivantes: la directive 2003/96/EG pour les produits énergétiques et l'électricité, les directives 92/83/CE et 92/84/CE pour l'alcool et les boissons alcoolisées, les directives 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CE pour les tabacs manufacturés, et enfin la directive 2008/118/CE pour les mouvements des produits soumis à accise.

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, le même principe a été adopté. Désormais, les dispositions imposées par la Directive européenne 2006/112/CE ne sont plus décrites dans l'Inventaire: elles font partie du système de référence européen par rapport auquel la Belgique n'a aucune possibilité de modification.

19. Le détail par Région des estimations relatives aux dispositions reconnues comme dépenses fiscales à l'impôt des personnes physiques fait l'objet d'un chapitre séparé. Ces estimations régionales sont communiquées pour la dernière année disponible, c'est-à-dire l'exercice d'imposition 2012. La ventilation par Région est faite sur base du domicile du contribuable. La Région n'est pas un facteur de causalité, mais un élément de catégorisation.

2 Commentaire des résultats

2.1 Résultats globaux

Comme mentionné dans l'introduction, les estimations les plus récentes dans cet inventaire portent sur l'exercice d'imposition 2012 (soit l'année 2011 comme période imposable) pour l'impôt des personnes physiques et pour l'impôt des sociétés, et sur l'année 2012 pour les données relatives au précompte mobilier, au précompte professionnel et aux impôts indirects. Les estimations contenues dans cet inventaire sont globalisées, impôt par impôt, dans le Tableau 1 pour les dépenses fiscales et dans le Tableau 2 pour les abattements, exonérations et réductions d'impôt qui sont considérés comme faisant partie du système général de l'impôt et qui ne constituent donc pas des dépenses fiscales.

Tableau 1: Pertes de recettes provenant des dépenses fiscales

	En millions d'euros						% croiss annuel moyen depuis 2007
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Impôt des personnes physiques	5.662,33	6.226,85	7.350,24	8.020,71	8.861,08	n.d.	11,80 %
Impôt des sociétés	1.272,16	517,42	845,55	1.095,56	754,86	n.d.	-12,20 %
Précompte professionnel	948,48	1.380,55	1.899,73	2.564,55	2.756,16	2.833,28	24,50 %
Précompte mobilier – impôt final	501,18	619,96	548,13	519,99	553,96	546,23	1,70 %
Droits d'accise	1.632,75	1.852,69	1.814,04	2.148,70	2.080,25	2.147,67	5,60 %
Taxe sur la valeur ajoutée	7.214,27	7.410,12	8.142,35	9.185,33	9.201,79	9.006,22	4,50 %
TOTAL	17.231,18	18.007,58	20.600,03	23.534,84	24.208,09		8,90 %

n.d. = non disponible

En ce qui concerne les dépenses fiscales, les pertes en recettes qui ont pu être quantifiées s'élèvent globalement à 24.208,09 millions d'euros en 2011, soit 6,6 % de PIB. L'essentiel de ces pertes en recettes provient de deux impôts, à savoir l'impôt des personnes physiques et la TVA.

Sur la période 2007-2011, les pertes en recettes quantifiables ont augmenté, tous impôts confondus, de 8,9 % en moyenne annuelle. Le rythme de croissance est cependant très différent d'un impôt à l'autre.

Hormis le cas spécifique du précompte professionnel dont la croissance particulièrement importante est due à la mise en place progressive depuis 2005 du système de dispenses de versement, c'est au niveau de l'impôt des

personnes physiques et des droits d'accise que la croissance des pertes en recettes quantifiables est la plus élevée, avec des taux de croissance annuels moyens de 11,8 % et 5,6 % respectivement sur les périodes 2007-2011 et 2007-2012.

Tableau 2: Pertes de recettes provenant des abattements, exonérations, exemptions et réductions d'impôt qui ne constituent pas des dépenses fiscales

	En millions d'euros						% croiss annuel moyen
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Impôt des personnes physiques	18.450,05	19.222,36	21.685,09	21.972,49	22.677,78	n.d.	5,3 %
Impôt des sociétés	21.705,60	-14.975,37 (*)	16.349,16	15.676,72	12.197,95	n.d.	
Précompte professionnel	0	0	0	0	0	0	-
Précompte mobilier - impôt final	0	0	0	0	0	0	-
Droits d'accise	0	0	76,7	72,61	72,81	67,83	-
Taxe sur la valeur ajoutée	0	0	0	0	0	0	-
TOTAL	40.155,65	4.246,99 (*)	38.110,95	37.721,82	34.948,54		

n.d. = non disponible

(*) Voir ci-après l'explication du signe négatif à l'impôt des sociétés et le faible résultat global de l'année 2008.

Le Tableau 2 reprend le coût, en termes de pertes en recettes, des dispositions qui ne constituent pas des dépenses fiscales et qui font partie du système général de l'impôt.

Pour l'impôt des personnes physiques, ces dispositions comprennent notamment la déduction des charges professionnelles, le quotient conjugal, la tranche exonérée de base et ses compléments octroyés en fonction du nombre d'enfants à charge ou d'autres situations familiales particulières

A l'impôt des sociétés, ces dispositions concernent l'élimination de la double imposition (RDT et plus-values sur actions), la déduction pour capital à risque et la déduction des pertes antérieures. Pour les plus-values sur actions, la perte en recettes est le montant de ce que donneraient conjointement la taxation des plus-values et la déduction des moins-values. Pour l'année 2011, le solde est négatif, du fait des évolutions boursières défavorables

Les résultats de l'année 2008 ont été fortement influencés par l'impact de la crise économique et financière. On note en effet pour cette année un chiffre négatif en impôt des sociétés. Ceci tient au fait qu'on comptabilise en « perte de recettes » le résultat net de l'exonération des plus-values sur actions et de la non-déductibilité des moins-values. En période normale, il y a une appréciation

nette de la valeur des actions, et l'exonération d'ISoc correspondante génère une perte de recettes. La forte chute des cours boursiers en 2008 a créé un résultat inverse. La perte en recettes quantifiable globale s'élève donc à 4.247 millions d'euros pour l'année 2008, soit 1,2 % de PIB.

La perte en recettes quantifiable s'élève globalement à 34.948,54 millions d'euros pour l'année 2011, soit 9,5 % de PIB. Au niveau des impôts pour lesquels nous disposons de données, à savoir principalement l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés, les abattements, exonérations et réductions d'impôt qui font partie du système général de l'impôt sont globalement beaucoup plus importants que les dépenses fiscales.

Tableau 3: Les pertes en recettes provenant des dépenses fiscales, en % du rendement de l'impôt

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Impôt des personnes physiques	16,9%	17,7%	21,2%	22,5%	23,8%	n.d.
Impôt des sociétés	11,3%	5,2%	9,6%	10,8%	6,8%	n.d.
Précompte professionnel	2,6%	3,6%	4,8%	6,4%	6,4%	6,4%
précompte mobilier - impôtfinal	21,3%	23,8%	23,9%	21,4%	20,6%	16,4%
Droits d'accise	23,6%	27,3%	26,1%	29,4%	28,7%	29,3%
Taxe sur la valeur ajoutée	30,5%	30,8%	34,6%	36,5%	35,4%	33,5%
TOTAL	22,2 %	22,9 %	27,0 %	29,20 %	28,80 %	

Le Tableau 3 exprime les pertes en recettes en % du rendement de l'impôt correspondant. Pour l'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés, il s'agit du produit global de l'exercice. Pour les autres impôts, il s'agit du rendement en base sec. Ceci permet d'avoir un dénominateur cohérent avec le numérateur. Ces pourcentages sont calculés « en dehors »: ils expriment donc l'augmentation du rendement actuel de l'impôt qui résulterait mécaniquement, toute autre chose égale par ailleurs, d'une suppression de toutes les dépenses fiscales dont l'impact a pu être quantifié.

Pour l'impôt des personnes physiques et la taxe sur la valeur ajoutée, on constate une nette hausse sur la période du coût des dépenses fiscales lorsqu'il est exprimé en % du rendement de l'impôt. Par contre, ce ratio est stable pour les droits d'accise et le précompte professionnel ces dernières années et il est en baisse pour le précompte mobilier, surtout la dernière année. La baisse en 2012 du ratio concernant le précompte mobilier s'explique par la prise en compte de la cotisation supplémentaire de 4 % sur hauts revenus mobiliers, assimilée à des recettes de précompte mobilier. Pour l'impôt des sociétés, la disparition du régime des centres de coordination et une moindre perte en recettes relative à la déduction pour revenus de brevets expliquent la forte baisse du ratio en 2011, passant de 10,8 % à 6,8 %.

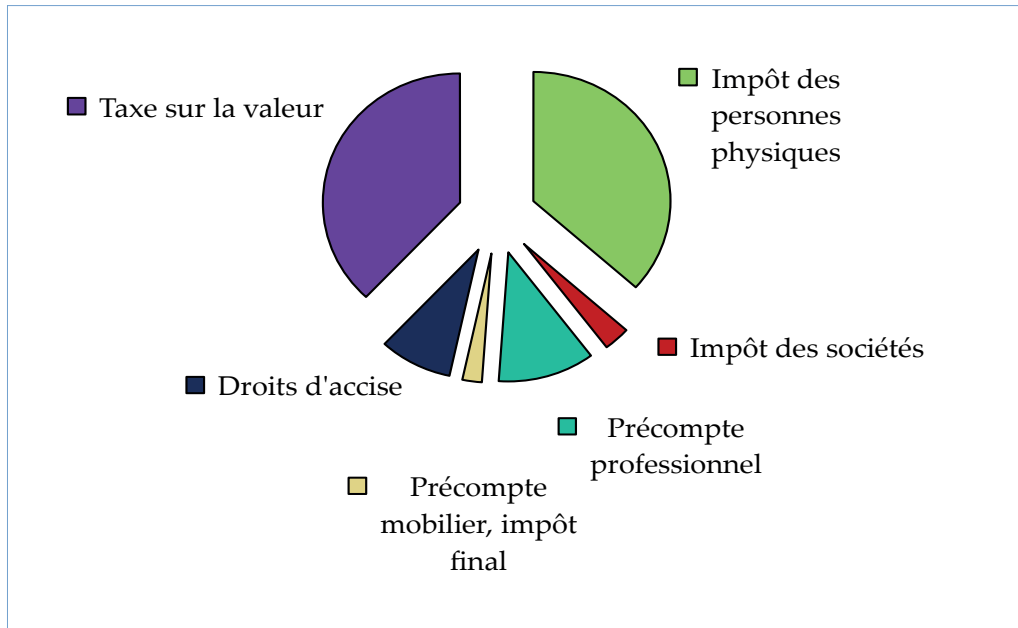
Le Tableau 4 résume la classification selon l'objectif poursuivi. Ces données sont indicatives, étant donné la difficulté qu'il y a à déterminer l'incidence économique finale de certaines dépenses fiscales. La classification par objectif comprend les pertes en recettes de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, du précompte mobilier (impôt final), du précompte professionnel, des droits d'accise et de la taxe sur la valeur ajoutée. Sont exclues les pertes en recettes relatives aux droits d'enregistrement dans la mesure où leur statut de dépenses fiscales a été modifié suite à la réduction du droit d'apport à 0 % en 2006.

Tableau 4: Classification par objectif des pertes en recettes

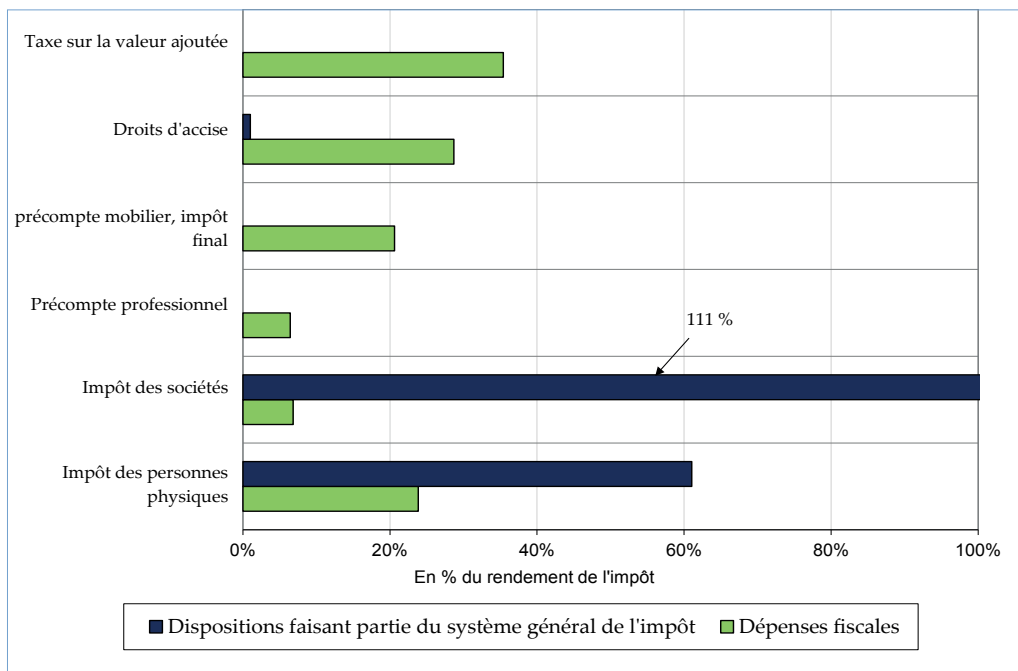
Perte en recettes	En millions d'euros	en % du total
Autorité – Pouvoirs publics / ISBL	179,08	0,7%
Mesures à caractère social	10.980,92	45,7%
Famille	148,68	0,6%
Emploi	3.178,99	13,2%
Investissements – entrepreneuriat	201,56	0,8%
Immobilier	4.239,48	17,7%
Epargne et crédit	1.421,71	5,9%
Environnement	1.166,79	4,9%
Recherche et développement	1.037,27	4,3%
Dispositions sectorielles spécifiques	1.367,78	5,7%
Anciennes mesures	0,00	0,0%
Varia	94,93	0,4%

Les dépenses fiscales dont la perte en recettes peut être quantifiée répondent essentiellement à des objectifs sociaux et économiques. Les mesures à caractère social représentent à elles seules près de 46 % du coût des dépenses fiscales. Les incitants relatifs à l'immobilier et à la sphère de l'emploi représentent également des postes importants, avec respectivement 17,7 % et 13,2 % des dépenses fiscales quantifiables. L'essentiel du coût des autres dépenses fiscales recensées est concentré dans les rubriques épargne & crédit, environnement, R&D et dispositions sectorielles spécifiques.

Graphique 1: Pertes en recettes provenant des dépenses fiscales, année 2011



Graphique 2: Dépenses fiscales et dispositions faisant partie du système général de l'impôt, année 2011



2.2 Les résultats impôt par impôt

2.2.1 Impôt des personnes physiques

Les réductions d'impôt pour revenus de remplacement constituent le poste de dépenses fiscales le plus important : 3.158 millions d'euros pour les revenus de l'année 2011.

Viennent ensuite les réductions d'impôt octroyées pour l'épargne à long terme et l'investissement immobilier (2.840 millions d'euros pour les revenus de l'année 2011). Ce montant comprend les réductions pour les primes d'assurance-vie, les remboursements en capital d'emprunt hypothécaire, la déduction pour habitation propre et unique, les versements d'épargne-pension, les versements pour l'achat d'actions de la société-employeur et les cotisations personnelles des plans d'assurance-groupe.

Ces deux postes constituent à eux seuls 68 % des pertes en recettes quantifiables. Parmi les autres postes importants, signalons la réduction d'impôt pour les dépenses en investissements économiseurs d'énergie et sa conversion en crédit d'impôt pour certaines de ces dépenses (1.150 millions d'euros), le remboursement par l'employeur des frais de déplacement domicile-lieu de travail (338 millions d'euros), la réduction d'impôt pour prestations payées avec des titres-services et son éventuelle conversion en crédit d'impôt (231 millions d'euros), la réduction d'impôt pour heures supplémentaires (184 millions d'euros), le système des avantages non récurrents liés aux résultats (151 millions d'euros), la déduction des frais de garde d'enfants (149 millions d'euros), le crédit d'impôt pour faibles revenus d'activité professionnelle (119 millions d'euros) et la déduction des libéralités (62 millions d'euros).

Les dépenses fiscales dont les pertes en recettes sont quantifiables ont connu une croissance annuelle moyenne de 11,8 % sur la période 2007-2011 et leur part dans le rendement de l'impôt correspondant augmente de 16,9 % à 23,8 %.

2.2.2 Impôt des sociétés

Les dépenses fiscales les plus importantes sont le crédit d'impôt pour recherche et développement (347 millions d'euros pour les revenus de l'année 2011) et la déduction pour revenus de brevets (114 millions d'euros en 2011). La déduction pour investissement représente également un poste important, avec 87 millions d'euros en 2011.

2.2.3 Précompte professionnel

La dispense de versement du Pr.P relative au travail d'équipe ou de nuit et la réduction structurelle constituent de loin les dépenses fiscales les plus importantes.

En ce qui concerne le travail d'équipe ou de nuit, la dispense de versement génère une perte en recettes de 997 millions d'euros en 2012. Les augmentations successives du taux de la dispense (et subsidiairement l'extension du champ d'application aux entreprises publiques autonomes) expliquent l'ampleur prise par cette dépense fiscale.

La réduction structurelle génère une perte en recettes de près de 967 millions d'euros en 2012. L'augmentation, au 1er janvier 2010, à 1 % de la réduction structurelle (initialement 0,25 %) explique la forte augmentation du coût de cette dépense fiscale ces dernières années.

Viennent ensuite les différentes dispenses de versement accordées dans le domaine de la recherche scientifique (624 millions d'euros en 2012). L'extension des catégories de chercheurs concernés ou des diplômes visés, ainsi que les majorations successives, puis l'uniformisation à 75 % en 2009, du taux de la dispense de versement, expliquent les hausses régulières de cette dépense fiscale importante. Le poste dans le domaine de la R&D dont l'augmentation a été la plus forte en moyenne sur la période envisagée (2008-2012) est celui des chercheurs occupés par des entreprises privées, qui possèdent un diplôme de master ou équivalent: sa croissance avoisine les 34 %.

La dispense de versement du Pr.P relative aux heures supplémentaires passe de 87 millions d'euros en 2008 à 125 millions d'euros en 2012, soit une croissance annuelle moyenne de près de 10 %. Et ce par la combinaison de plusieurs facteurs: augmentation des pourcentages de dispense, majorations successives du nombre d'heures supplémentaires prises en considération et extension aux entreprises publiques autonomes.

2.2.4 Précompte mobilier

Sont seules envisagées dans le tableau récapitulatif les pertes en recettes pour lesquelles le précompte mobilier tient lieu d'impôt final. Les dépenses fiscales dont les pertes en recettes sont quantifiables sont l'exonération de précompte mobilier sur la première tranche de 1.250 euros (non indexé) des carnets d'épargne (462 millions d'euros en 2012), la renonciation à la perception du précompte mobilier dans le cadre de l'épargne-pension

(34 millions d'euros en 2012) et l'exemption sur la partie des dividendes allouée aux pouvoirs publics ou par une intercommunale, structure de coopération ou association de projet à une autre intercommunale, structure de coopération ou association de projet (près de 50 millions d'euros en 2012, voir cependant la note méthodologique sur page 21 concernant la sous-estimation du montant).

2.2.5 Droits d'accise

La dépense fiscale la plus importante réside dans l'octroi d'un taux réduit en faveur du mazout de chauffage (gasoil à haute teneur en soufre utilisé comme combustible). La perte s'élève à 1.431 millions d'euros en 2012 et représente à elle seule près de 67 % des pertes en recettes quantifiables. Viennent ensuite le taux réduit pour le gasoil à faible teneur en soufre utilisé comme combustible (271 millions d'euros en 2012) et les taux réduits en faveur du gasoil et du pétrole lampant destinés à des utilisations industrielles et commerciales (208 millions d'euros en 2012). Le remboursement de diesel professionnel constitue quant à lui une dépense fiscale à hauteur de 119 millions d'euros en 2012.

2.2.6 Droits d'enregistrement

La réduction du droit proportionnel à 0 % liée à l'introduction de la déduction pour capital à risque est la seule perte en recettes quantifiable avec un montant de 497 millions d'euros en 2011. Elle ne constitue cependant pas une dépense fiscale, car le taux de référence est désormais fixé à 0 %.

2.2.7 Taxe sur la valeur ajoutée

Comme indiqué ci-dessus, tous les cas d'application des taux réduits sont considérés comme des dépenses fiscales. Parmi les postes dont le coût est identifié séparément, signalons le taux réduit de 6 % pour le secteur immobilier (1.593 millions d'euros pour l'année 2012) et le taux de 12 % pour le secteur Horeca. Ce dernier poste s'élève à 313 millions d'euros en 2012.

Le coût global des taux réduits est de 8,7 milliards d'euros, soit 97 % des dépenses fiscales quantifiables en TVA. Ce coût comprend celui du taux de 0 %, estimé à 190 millions d'euros. Déduction faite de l'impact des taux réduits applicables aux travaux immobiliers et à l'Horeca, il subsiste donc un solde d'un peu plus de 6 milliards d'euros, qui concerne principalement les biens dits « de première nécessité ».

La part des dépenses fiscales TVA dans le rendement de l'impôt correspondant augmente ces dernières années, passant de 30,8 % en 2008 à 33,5 % en 2012. Cette hausse est liée notamment à l'introduction du taux de 12 % dans le secteur Horeca en 2010.

2.3 Notes méthodologiques

2.3.1 Impôt des personnes physiques

Exonération des allocations familiales

(IPP, rubrique 15.1.)

La perte en recettes provenant de l'exonération d'impôt des allocations familiales est calculée à partir de la base de données du modèle de micro-simulation SIRE. On obtient ainsi, pour l'année 2011, une perte en recettes de 2.014 millions d'euros, soit 33,7 % des allocations payées sur la même période

L'estimation de la perte en recettes a été corrigée pour les années antérieures à 2009 afin de tenir compte d'une méthode cohérente d'estimation pour les suppléments d'âge.

Exonération des pensions et rentes de guerre et rentes aux invalides du temps de paix (IPP, rubriques 15.2. et 15.9.)

Précédemment, une estimation globale était fournie à la fois pour les pensions et rentes aux victimes des deux guerres ainsi que pour les rentes aux invalides du temps de paix.

Grâce aux données fournies par le service des Pensions de Guerre, il a été possible de distinguer la dépense fiscale liée à l'exonération des rentes octroyées aux invalides du temps de paix de celle relative à l'exonération des pensions et rentes octroyées aux victimes des deux guerres.

Pensions et rentes, attribuées en cas d'incapacité permanente, mais ne constituant pas la réparation d'une perte permanente de revenus professionnels (IPP, rubrique 15.10.)

La méthode appliquée précédemment consistait à reprendre le total des dépenses annuelles d'assurance liées à une incapacité permanente de travail du Fonds des maladies professionnelles. Un taux marginal était alors appliqué à ce total afin d'évaluer la dépense fiscale relative à cette exonération.

L'estimation a été corrigée afin de prendre en compte uniquement les indemnités annuelles liées à un degré d'incapacité permanente inférieur ou égal à 20 %.

L'exonération des participations des travailleurs au capital et aux bénéfices de leur entreprise (IPP, rubrique 15.16.) se solde non par une perte mais par un gain en recettes. Dans le système de référence, il y aurait taxation à l'impôt des personnes physiques et déductibilité à l'impôt des sociétés. Dès lors, la dépense fiscale équivaut donc au rendement de la taxation à l'IPP diminué d'une part de la déductibilité à l'I.Soc et d'autre part du produit de la taxe libératoire.

2.3.2 Précompte professionnel

Par rapport au dernier Inventaire publié, les montants des dispenses de précompte professionnel de l'année 2011 ont été corrigés afin de tenir compte des retards de versement de précompte professionnel.

L'estimation de la dépense fiscale relative à la réduction structurelle s'effectue hors « Maribel social », dans la mesure où le versement aux fonds Maribel social neutralise les augmentations successives de la dispense de précompte professionnel pour le secteur non-marchand.

2.3.3 Précompte mobilier

Exemption Pr.M. sur la partie des dividendes allouée ou attribuée aux pouvoirs publics ou par une intercommunale, structure de coopération ou association de projet à une autre intercommunale, structure de coopération ou association de projet (Pr.M., rubrique 1.1.)

Les montants mentionnés pour cette dépense fiscale doivent être considérés comme sous-estimés, vu le manque d'informations dans la base de données utilisée (Belfirst – Bureau van Dijk) sur la rémunération du capital et le bénéfice à distribuer des intercommunales.

Les estimations relatives aux années 2010 et 2011 ont été réévaluées sur base des dernières données Belfirst disponibles.

Renonciation à la perception du Pr.M. dans le cadre du régime d'épargne-pension (Pr.M., rubrique 2.4.)

Le taux de 15 % servant à calculer le montant de la dépense fiscale a été adapté à 21 % pour l'année 2012, suite au changement de taux intervenu lors de la réforme des revenus mobiliers.

Exonération Pr.M. sur la première tranche des dépôts d'épargne (Pr.M., rubrique 2.5.)

Afin d'estimer l'exemption de précompte mobilier sur la première tranche des revenus afférents aux dépôts d'épargne, la méthode appliquée consistait à calculer les intérêts à partir de la variation trimestrielle d'encours et de la série des taux d'intérêt (prime de fidélité comprise) que la Banque nationale publiait dans son Bulletin statistique. Il était ensuite appliqué à ces intérêts un précompte mobilier de 15 %.

La publication de cette série ayant été interrompue, on utilise désormais la série des taux d'intérêt implicites sur les dépôts d'épargne réglementés, en moyennes trimestrielles (source: BNB).

2.3.4 Droits d'accise

Estimation des dépenses fiscales liées aux produits énergétiques et électricité (Droits d'accise, rubrique A.)

Une nouvelle méthode d'estimation a été appliquée à partir de l'année 2004. Concernant le calcul des dépenses fiscales liées aux produits énergétiques et électricité, la méthode d'évaluation consiste à fixer un taux de référence par type de produit; la dépense fiscale est alors évaluée en multipliant les volumes consommés par la différence entre le taux de référence et le taux réduit.

Le taux de référence utilisé est un taux complet reprenant l'accise, l'accise spéciale, la redevance de contrôle et la cotisation sur l'énergie.

Antérieurement, la principale perte en recettes estimée concernait le taux réduit en faveur du gasoil routier avec comme référence la taxation totale en matière de droits d'accise et droits assimilés pour l'essence, mais elle n'était pas considérée comme une dépense fiscale.

La nouvelle méthode définit un taux de référence par type de produit énergétique. Les types de produit retenus sont: l'essence, le gasoil routier non mélangé à faible teneur en soufre, le gasoil routier non mélangé à haute teneur en soufre, le gasoil routier complété d'EMAG, le fuel lourd, le pétrole lampant utilisé comme carburant et le LPG-méthane.

Il n'y a pas de calcul de dépense fiscale pour l'essence, étant donné que tous les produits d'essence sont considérés comme des produits spécifiques, quels que soient leur indice d'octane, leur teneur en plomb et/ou en soufre ou en bioéthanol

Il en va de même pour les produits de gasoil routier qui sont eux aussi autant de produits spécifiques, quelle que soit leur teneur en soufre ou en EMAG.

Le calcul de dépenses fiscales s'effectue par contre pour les différentes utilisations ou catégories d'utilisateurs d'un même produit (utilisations industrielles ou commerciales ou utilisation comme combustible), qu'il s'agisse du gasoil, du pétrole lampant, du fuel lourd ou du LPG-méthane.

Pour les années 2008 et 2009, il s'agit d'estimations à partir des recettes constatées et de clés de répartition car toutes les données relatives aux volumes n'étaient pas disponibles.

Pour les autres années mentionnées dans l'Inventaire, à savoir 2010, 2011 et 2012, les calculs ont été directement effectués au moyen des données disponibles relatives aux volumes.

2.3.5 Droits d'enregistrement

Réduction du droit proportionnel à 0 % (Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, rubrique A.1.)

L'estimation de la dépense fiscale est sous-estimée, étant basée sur les comptes des entreprises non financières uniquement.

Exemptions spécifiques du droit proportionnel (Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, rubrique A.2.)

La plupart des exemptions énoncées dans la rubrique A.2. sont devenues sans objet depuis la réduction du taux du droit proportionnel à 0 % (c'est-à-dire depuis le 1er janvier 2006). Les dispositions légales subsistent néanmoins dans le C. Enreg.

Dès lors, dans le tableau récapitulatif des estimations chiffrées, aucun montant n'est repris pour les années 2007 et suivantes en ce qui concerne ces exemptions spécifiques.

2.3.6 Taxe sur la valeur ajoutée

Taux de 0 % « journaux et hebdomadaires » (Taxe sur la valeur ajoutée, rubrique A.1.)

La série de la dépense fiscale relative au taux de 0 % pour les journaux et hebdomadaires tient compte d'une perte en recettes par rapport au taux de 21 % et non plus par rapport au taux réduit de 6 %, depuis le changement de système de référence consistant à considérer désormais tous les taux réduits comme des dépenses fiscales.

2.3.6.1 Secteur de la construction et secteur Horeca

Il convient de noter que les estimations, sur base des déclarations TVA, des dépenses fiscales relatives au secteur de la construction et au secteur horeca, sont faites sous l'hypothèse d'une part minimale de double comptage. Le double comptage intervient uniquement dans la mesure où les biens et les services ne sont pas fournis au consommateur final mais à d'autres intermédiaires assujettis à la TVA. En effet, les ventes brutes tant du premier que du second fournisseur sont reprises dans le fichier des déclarations. En outre, il n'a pas été tenu compte des notes de crédits.

Taux de 6 % et 12 % dans le secteur de la construction (Taxe sur la valeur ajoutée, rubriques A.2 et A.3)

Pour rappel, il avait été procédé, lors d'une édition précédente de l'Inventaire, à une révision de la série antérieure pour les années 2002 à 2010 sur base des

déclarations TVA à 6% et 12%, et cela pour le secteur de la construction et secteurs apparentés identifiés à l'aide de la classification NACE.

Les codes NACE retenus sont:

- ▶ les codes 16-23-25-41-42-43-68 (classification NACE 2008).

Taux de 6 % et 12 % dans le secteur Horeca (Taxe sur la valeur ajoutée, rubriques A.2 et A.3)

Ces dépenses fiscales ont été évaluées sur base des déclarations TVA à 6 % et 12 % pour le secteur Horeca identifié à l'aide de la classification NACE. Il s'agit des codes 55 et 56 selon la classification NACE actuelle (NACE 2008).

2.3.6.2 Exemption terrains à bâtir

Le montant de la dépense fiscale reflète le coût brut de la perte en recettes résultant de l'exemption de TVA sur les terrains à bâtir. En effet, bien qu'il y ait exonération de TVA, il y a soumission aux droits d'enregistrement. Cependant, le montant de la recette en droits d'enregistrement ne diminue pas le montant de la dépense fiscale mentionnée dans l'Inventaire, car le principe de l'Inventaire des dépenses fiscales est d'estimer les pertes en recettes à l'intérieur d'un impôt donné.

Depuis le 1er janvier 2011, seuls les terrains à bâtir non attenants à un bâtiment restent exemptés de TVA.

