

Inventaire 2010 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 DOC53 1943/002, Chambre des Représentants de Belgique, Annexe au Budget des Voies et Moyens de l'année budgétaire 2010, *Inventaire 2010 des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'État*.

Table des matières

1	Introduction	9
2	Inventaire des dépenses fiscales. Commentaire des résultats	16
2.1	Résultats globaux	16
2.2	Les résultats impôt par impôt	20
2.2.1	Impôt des personnes physiques	20
2.2.2	Impôt des sociétés	21
2.2.3	Précompte professionnel	21
2.2.4	Précompte mobilier	21
2.2.5	Droits d'accise	22
2.2.6	Droits d'enregistrement	22
2.2.7	Taxe sur la valeur ajoutée	22
2.3	Notes méthodologiques	23
2.3.1	Impôt des personnes physiques	23
2.3.2	Précompte professionnel	24
2.3.3	Précompte mobilier	24
2.3.4	Droits d'accise	25
2.3.5	Droits d'enregistrement	26
2.3.6	Taxe sur la valeur ajoutée	26

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.
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 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

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

instauration constitue un changement de système d'application générale et non une dérogation limitative au système pré-existant.

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'isoc.
7. Le système général des accises consiste en 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. Le même principe vaut pour les droits d'enregistrement. Les droits 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 sur le principe de la valeur ajoutée incorporée par chaque intermédiaire, des livraisons de biens et des prestations de service 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. Il existe inévitablement des cas de doute ou des cas dans lesquels une appréciation différente est possible quant à la question de savoir si telle disposition constitue ou non une dépense fiscale. C'est pourquoi une colonne "doute" a été prévue. Les dispositions prises en considération sont donc réparties en trois colonnes selon que, par rapport à la définition précitée:
 - ▶ elles doivent être considérées comme des dépenses fiscales;
 - ▶ elles ne doivent pas être considérées comme telles;
 - ▶ elles suscitent des doutes quant à leur nature de dépense fiscale.
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 2010 pour l'impôt des personnes physiques ⁽²⁾;
- ▶ l'exercice d'imposition 2010 pour l'impôt des sociétés ⁽²⁾;
- ▶ l'année 2010 pour le précompte mobilier et pour le précompte professionnel;
- ▶ l'année 2010 pour les impôts indirects.

L'inventaire mentionne également les estimations relatives aux quatre périodes antérieures pour 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 du SPF Finances).

2 Situation au 30 juin 2011 pour l'exercice d'imposition 2010.

Dans les tableaux regroupant les différents impôts, la totalisation et les comparaisons entre impôts se font toutefois sur base de la même période imposable, ce qui signifie par exemple, que les données de l'exercice 2010 pour l'impôt des personnes physiques et pour l'impôt des sociétés sont regroupées avec les données de l'année 2009 pour les autres impôts.

13. L'inventaire fournit également des précisions quant à la finalité des dispositions qui ont le caractère de dépenses fiscales. La classification par objectif correspond à celle qui est utilisée pour les dépenses budgétaires.

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
Énergie		3.7
Environnement		3.8
Autres		3.9
Communautés et régions	4	
Divers	5	

La répartition du coût des dépenses fiscales selon les différents postes de cette classification doit toutefois être considérée comme indicative. Toute tentative de classification de ce type pose en effet le délicat problème de l'incidence économique de l'impôt et des déductions fiscales.

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.

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 et de leurs éventuelles retombées positives ou négatives. 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'IRPP peut modifier le taux ou le montant d'une réduction d'impôt octroyée en aval. 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 36.483 déclarations (SIRE revenus 2009) 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 23.300 déclarations (MISis 2010), 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. Une indication « p.m. » signifie que le montant est inférieur à 20.000 euros. Une mention « n.b./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, à paraître en addendum, 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 désormais plus décrites dans l'Inventaire, contrairement aux éditions précédentes. Il s'agit des directives européennes suivantes: la directive 2003/96/CE 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 outre, pour les mouvements des produits soumis à accise, l'annexe législative reproduit la législation en vigueur à partir du 1er avril 2010. La loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise transpose en effet en droit belge les dispositions de la Directive 2008/118/CE. Le lecteur peut se référer à l'Inventaire précédent pour le détail des dispositions en vigueur jusqu'au 31 mars 2010.

En ce qui concerne les accises *non harmonisées ou produits d'accise*, à savoir les boissons non alcoolisées et le café, l'annexe législative reprend les dispositions en vigueur à partir du 1er juillet 2010, conformément à la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et

du café. Le lecteur peut également se référer à l'Inventaire précédent pour les dispositions en vigueur jusqu'au 30 juin 2010.

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 2010. 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 Inventaire des dépenses fiscales

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 2010 (soit l'année 2009 comme période imposable) pour l'impôt des personnes physiques et pour l'impôt des sociétés, et sur l'année 2010 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

Millions €	2005	2006	2007	2008	2009	2010	% croiss. annuel moyen depuis 2004
Impôt des personnes physiques	4.677,82	5.098,48	5.316,88	5.844,56	6.395,19	n.d.	8,1%
Impôt des sociétés	2.474,12	1.992,19	1.357,80	640,30	942,27	n.d.	-21,4%
Précompte professionnel	198,07	495,88	948,48	1.380,55	1.899,73	2.548,81	66,7%
Précompte mobilier -impôt final	500,66	522,30	501,18	619,96	548,13	515,74	0,6%
Droits d'accise	2.222,30	2.162,29	1.599,97	1.837,64	1.788,79	2.105,05	-1,1%
Taxe sur la valeur ajoutée	6.262,57	6.475,48	7.235,41	7.339,49	7.836,57	8.745,44	6,9%
Total	16.335,54	16.475,62	16.959,73	17.662,50	19.410,68		4,4%

n.d. = non disponible.

Pour ce qui concerne les dépenses fiscales, les pertes en recettes qui ont pu être quantifiées s'élèvent globalement à 19.410,68 millions € en 2009, soit 5,7 % de PIB. L'essentiel de ces pertes en recettes provient de trois impôts: l'impôt des personnes physiques, les droits d'accise et la TVA. Les pertes en recettes relatives au précompte professionnel prennent également de l'ampleur.

Sur la période 2005-2009, les pertes en recettes quantifiables ont augmenté, tous impôts confondus, de 4,4 % 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 de la taxe sur la valeur ajoutée que la croissance des pertes en recettes quantifiables est la plus élevée, avec des taux de croissance annuels moyens de 8,1 % et 6,9 % respectivement sur les périodes 2005-2009 et 2005-2010.

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

Millions €	2005	2006	2007	2008	2009	2010	% croiss. annuel moyen
Impôt des personnes physiques	17.906,24	18.727,99	18.355,89	19.371,38	21.697,44	n.d.	4,9%
Impôt des sociétés	17.578,22	21.946,32	22.871,79	-15.098,25(*)	16.252,21	n.d.	-
Précompte professionnel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Précompte mobilier -impôt final	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Droits d'accise	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Taxe sur la valeur ajoutée	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Total	35.484,45	40.674,31	41.227,68	4.273,13(*)	38.026,35		

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 double imposition (RDT et plus-values sur actions), la déduction pour capital à risque et la déduction des pertes antérieures.

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 4.273 millions € pour l'année 2008, soit 1,2 % de PIB.

La perte en recettes quantifiable s'élève globalement à 38.026,35 millions € pour l'année 2009, soit 11,2 % de PIB. Au niveau des impôts pour lesquels nous disposons de données, à savoir 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

millions €	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Impôt des personnes physiques	15,1%	15,8%	15,7%	16,4%	18,0%	n.d.
Impôt des sociétés	24,9%	18,9%	12,0%	6,4%	10,7%	n.d.
Précompte professionnel	0,6%	1,5%	2,7%	3,7%	5,1%	6,7%
Précompte mobilier -impôt final	21,5%	23,1%	21,1%	23,0%	22,7%	24,1%
Droits d'accise	36,1%	35,6%	25,4%	29,8%	29,6%	30,9%
Taxe sur la valeur ajoutée	29,4%	28,7%	30,4%	30,6%	33,4%	34,9%
Total	23,1%	22,7%	21,9%	22,5%	25,4%	

n.d. = non disponible

Le Tableau 3 exprime les pertes en recettes en % du rendement de l'impôt correspondant. 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.

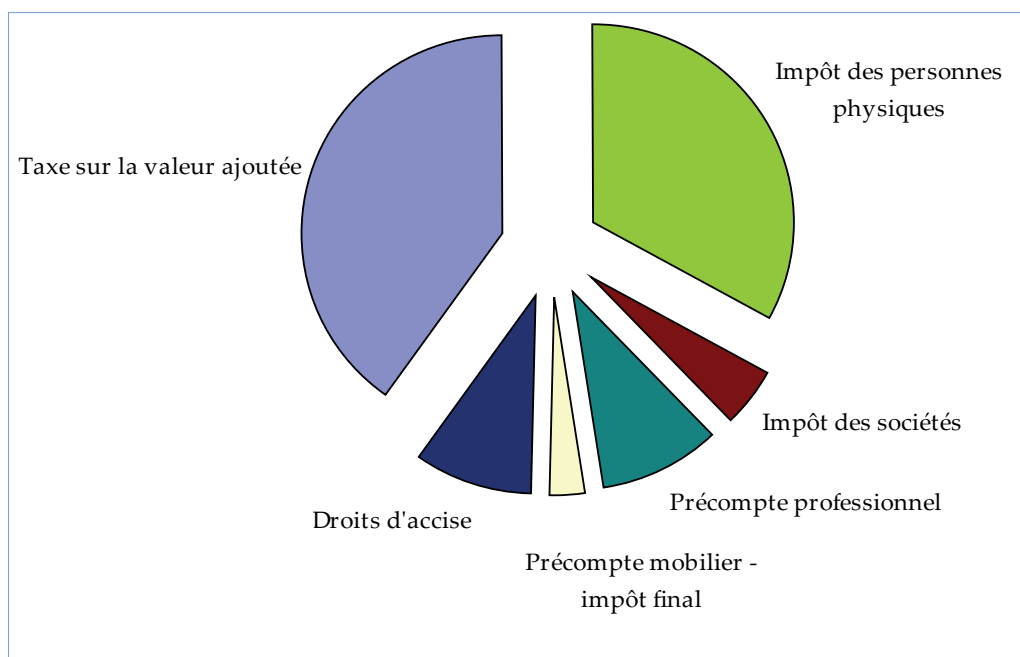
Tableau 4: Les pertes en recettes: classification par objectif: 2009

	Perte en recettes	Idem, en % du total
1. Cellule « autorité »	323,92	2,1%
2. Cellule sociale	6.350,51	40,6%
2.1. Prévoyance sociale	2.797,43	17,9%
2.2. Famille	128,32	0,8%
2.3. Emploi et travail	1.438,98	9,2%
2.4. Classes moyennes	210,52	1,3%
2.5. Santé	0,00	0,0%
2.6. Autres	1.775,26	11,4%
3. Cellule économique	8.363,82	56,8%
3.1. Epargne et crédit	2.358,37	15,1%
3.2. Immobilier	2.621,12	16,8%
3.3. Investissement des entreprises	412,19	2,6%
3.4. Recherche et développement	909,15	5,8%
3.5. Agriculture	2,50	0,0%
3.6. Communications	0,00	0,0%
3.7. Energie	591,94	3,8%
3.8. Environnement	680,91	4,4%
3.9. Autres	1.292,80	8,3%
4. Communautés et Régions	81,88	0,5%
5. Divers	0,00	0,0%

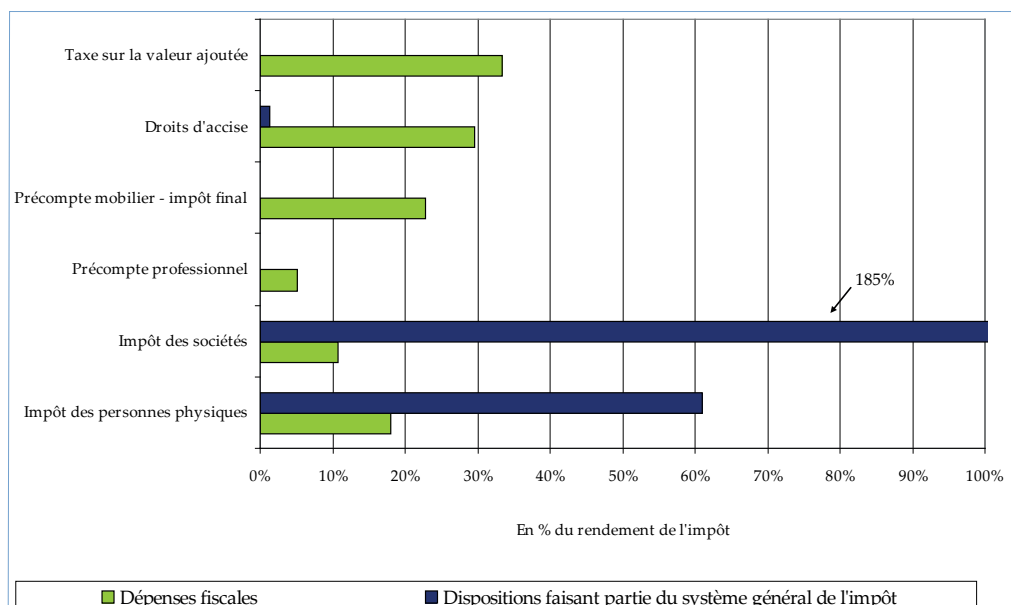
Le Tableau 4 résume la classification par objectif. Comme mentionné ci-dessus, ces données sont indicatives, vu la difficulté qu'il y a à déterminer l'incidence économique finale de certaines dépenses fiscales. La classification par objectif comprend les pertes en recettes de l'impôt des personnes physiques, 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.

Les dépenses fiscales dont la perte en recettes peut être quantifiée répondent essentiellement à des objectifs sociaux et économiques. Parmi les objectifs sociaux, les plus importants ressortent de la prévoyance sociale et de la rubrique « emploi et travail » (4,2 milliards € de pertes en recettes pour ces deux postes). Parmi les objectifs économiques, ce sont les rubriques « épargne et crédit » et « immobilier » qui forment l'essentiel du coût des dépenses fiscales recensées.

Graphique 1: Pertes en recettes provenant de dépenses fiscales - Année 2009



Graphique 2: Dépenses fiscales et dispositions faisant partie du système général de l'impôt
Année 2009



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: 2.782 millions € pour les revenus de l'année 2009.

Viennent ensuite les réductions d'impôt octroyées pour l'épargne à long terme et l'investissement immobilier (2.529 millions € pour les revenus de l'année 2009). Ce montant comprend les réductions pour les primes d'assurance-vie, les remboursements en capital d'emprunt hypothécaire, le régime de 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 83 % 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 les travaux d'isolation (592 millions €), le remboursement par l'employeur des frais de déplacement domicile-lieu de travail (302 millions €), la réduction d'impôt pour dépenses payées avec des titres-services et son éventuelle conversion en crédit d'impôt (150 millions €), la réduction d'impôt pour heures supplémentaires (142 millions €), la déduction des frais de garde

d'enfants (128 millions €), le crédit d'impôt pour faibles revenus d'activité professionnelle (114 millions €), le système des avantages non récurrents liés aux résultats (63 millions €) et la déduction des libéralités (51 millions €).

Les dépenses fiscales dont les pertes en recettes sont quantifiables ont connu une croissance annuelle moyenne de 8,1 % sur la période 2005-2009 et leur part dans le rendement de l'impôt correspondant augmente de 15,1 % à 18 %.

2.2.2 Impôt des sociétés

Le phasing-out du régime des centres de coordination se poursuivant, la perte en recettes y relative n'est plus que de 66 millions € pour l'année 2009. Les dépenses fiscales les plus importantes sont maintenant le crédit d'impôt pour recherche et développement, dont le montant a quintuplé en quatre ans (226 millions € pour les revenus de l'année 2009), et la déduction pour revenus de brevets (183 millions € en 2009). La taxation étalée des plus-values, la quotité forfaitaire d'impôt étranger et la déduction pour investissement représentent également des postes importants, avec respectivement 164, 109 et 91 millions € en 2009.

2.2.3 Précompte professionnel

La dispense de versement du PrP relative au travail d'équipe ou de nuit constitue de loin la dépense fiscale la plus importante (916 millions € en 2010) suivie par la réduction structurelle, en forte croissance depuis son apparition en 2007. Celle-ci génère en effet une perte en recettes de près de 890 millions € en 2010, contre 470 millions € en 2009. Viennent ensuite les différentes dispenses de versement accordées dans le domaine de la recherche scientifique (519 millions € en 2010) et la dispense relative aux heures supplémentaires (114 millions € en 2010).

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 € (non indexé) des carnets d'épargne (455 millions € en 2010), la renonciation à la perception du précompte mobilier dans le cadre de l'épargne-pension (24 millions € en 2010) 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 (36 millions € en 2010, voir cependant la note méthodologique 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 1.650 millions € en 2010 et représente à elle seule près de 78 % des pertes en recettes quantifiables. Viennent ensuite le taux réduit pour le gasoil à faible teneur en soufre utilisé comme combustible (181 millions € en 2010) et les taux réduits en faveur du gasoil et du pétrole lampant destinés à des utilisations industrielles et commerciales (143 millions € en 2010).

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 103 millions € en 2009. 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 maintenant considérés comme des dépenses fiscales. Parmi les postes dont le coût est identifié séparément, signalons l'octroi du taux réduit de 6 % pour le secteur immobilier (1.891 millions € pour l'année 2010) et celui des exemptions dont bénéficient les notaires, avocats et huissiers de justice. Ce dernier poste s'élève à 205 millions € en 2010. La hausse du montant de la rubrique « immobilier » s'explique par les mesures du plan de relance (entre autres l'octroi du taux de 6 % sur une tranche de 50.000 €). Ces mesures sont temporaires.

Le coût global des taux réduits est de 8,5 milliards €, soit 97 % des dépenses fiscales quantifiables en TVA.

La part des dépenses fiscales TVA dans le rendement de l'impôt correspondant augmente les dernières années, passant de 30,6% en 2008 à 33,4 % en 2009 et 34,9 % en 2010. Cette hausse est liée à la forte augmentation de la dépense fiscale

relative au taux de 6 % dans le secteur immobilier et 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, pour l'année 2009, selon l'hypothèse qu'elle évolue proportionnellement au total des allocations familiales au cours de cette même année. On obtient ainsi, pour l'année 2009, une perte en recettes de 1.747 millions €, soit 30,8 % des allocations payées sur la même période.

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 du Fonds des maladies professionnelles liées à une incapacité permanente de travail, auquel on appliquait un taux marginal 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 produit 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

Les montants des années 2008 et 2009 relatifs aux dispenses de précompte professionnel 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 à une autre intercommunale (Pr.M. rubrique 1.1.)

Les montants de 25,11 et 36,36 millions € respectivement pour les années 2009 et 2010 doivent être considérés comme sous-estimés, vu le manque d'informations dans la base de données utilisée (Belfirst) sur la rémunération du capital et le bénéfice à distribuer des intercommunales.

Exonération Pr.M. première tranche des dépôts d'épargne (Pr.M. rubrique 2.6.)

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 le taux appliqué à l'essence, taux comprenant l'accise et l'accise spéciale, 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 car toutes les données relatives aux volumes ne sont pas disponibles. Ces volumes ont alors été estimés à partir des recettes constatées et de clés de répartition. Pour les autres années mentionnées dans l'Inventaire, à savoir 2006, 2007 et 2010, 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 1^{er} 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. Les montants sont maintenus pour l'année 2006 dans la mesure où il pourrait s'agir de soldes d'opérations relatives à l'année 2005.

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 a été réestimée afin de tenir compte d'une perte en recettes par rapport au taux de 21 % et non plus par rapport au taux réduit de 6 %, étant

donné le changement de système de référence consistant à considérer tous les taux réduits comme des dépenses fiscales.

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)

Il a été procédé à une révision de la série antérieure relative au secteur de la construction 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 pour les estimations des années 2002 à 2007 d'une part, pour celles des années 2008 à 2010 d'autre part, respectivement les codes 20-26-28-45-70 (classification NACE 2002), et 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 respectivement du code 55 selon la classification NACE 2002 et des codes 55 et 56 selon la classification NACE actuelle (NACE 2008).

