



NOTE DOCUMENTAIRE

CCE 2017 - 0079

(Para)fiscalité 2016

CCE
Conseil Central de l'Economie
Centrale Raad voor het Bedrijfsleven
CRB



Note (para)fiscalité 2016
Note de suivi de la (para)fiscalité en Belgique et dans les pays voisins

Personne de contact :
coralie.muylaert@ccecrb.fgov.be

1 Introduction

En modifiant les prix relatifs, les changements fiscaux et parafiscaux affectent les comportements des agents économiques (notamment par le biais de la négociation salariale) et influencent dès lors la croissance économique, l'emploi, la cohésion sociale, et la soutenabilité financière de l'économie. Les éléments fiscaux et parafiscaux sont donc des paramètres importants à évaluer au regard de l'objectif de compétitivité et d'emploi et vis-à-vis desquels des recommandations peuvent être formulées.

Ainsi, l'objectif de cette note documentaire est de fournir une analyse factuelle de la situation fiscale en Belgique. Elle contient deux types d'informations : d'une part le suivi d'une série d'indicateurs permettant d'évaluer la charge fiscale qui pèse sur les trois fonctions économiques (le travail, le capital et la consommation) ainsi que de manière globale sur l'ensemble de l'économie.

D'autre part et également pour chacune des trois fonctions économiques, la note contient une présentation des mesures fiscales et parafiscales récemment introduites par le gouvernement ou annoncées par celui-ci et susceptibles d'influencer le niveau de taxation sur la période non couverte par les indicateurs statistiques. Ces différentes mesures concernent :

- i) les mesures déjà entrées en vigueur ou dont l'entrée en vigueur est déjà fixée par la législation.
- ii) les mesures décidées en conclave¹ au cours de l'année 2016 et annoncées par le gouvernement², pour lesquelles des projets de lois seront proposés au cours des prochains mois.

Pour plus de facilité, le cadre initial dans lequel ces mesures ont été prises est mentionné entre parenthèses, à la suite de chacune des mesures expliquées.

¹ Conclaves de mars 2016 et d'octobre 2016

² Pour les mesures annoncées, l'entrée en vigueur n'est pas encore fixée, pour plusieurs, la législation est en cours.

2 Évolution de la fiscalité et de la parafiscalité

2.1 Constat global

En 2014³, la Belgique reste - après le Danemark (49,9%) et la France (45,9%) - le troisième pays européen où la part des impôts dans le PIB est la plus élevée : 45,3%. En Allemagne et aux Pays-Bas, cette part est respectivement de 38,1% et 37,5⁴%. Sur la période 1980-2014 en Belgique, la pression fiscale globale a toujours été comprise entre 40 et 45,6%. Dans la mesure où l'efficacité des services publics et des politiques publiques sont identiques, les différences de taux de prélèvement global reflètent des choix en matière de taille du secteur public comme prestataire de services et d'étendue de la protection sociale.

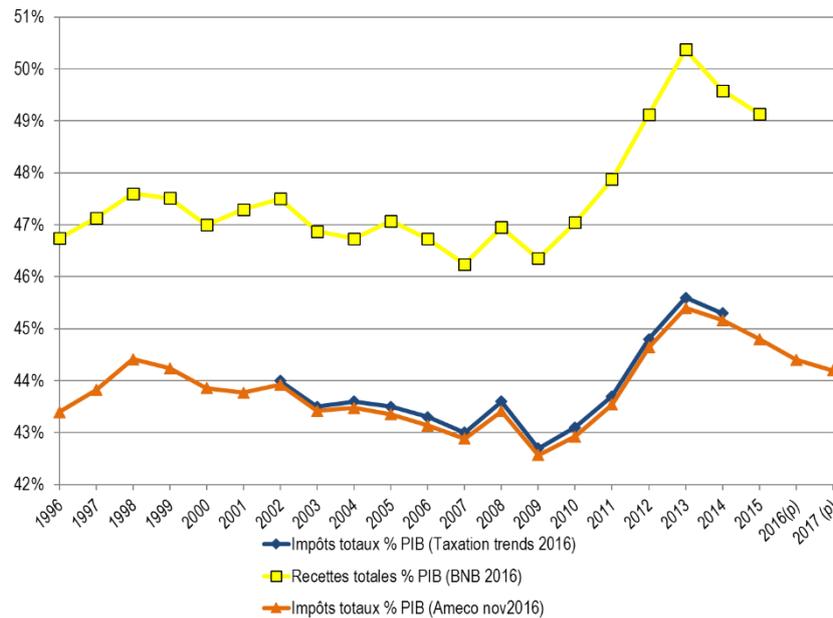
Sur la période 1996-2014, les variations suivantes sont observables sur le Graphique 2-1 : après une hausse jusqu'en 1998, le rapport entre les impôts totaux et le PIB en Belgique a diminué jusqu'à la crise financière⁵. Cet indicateur fut ensuite fortement en hausse jusqu'en 2013. À partir de 2014, la part des recettes fiscales dans le PIB diminue et passe de 50,4% en 2013 à 49,6% en 2014. Sur la période récente, 2013-2017, et d'après la base de données AMECO de la Commission européenne, la baisse de l'imposition totale entamée depuis 2013 devrait se poursuivre jusqu'en 2017. Ainsi, la part d'impôts totaux dans le PIB de 45,4% en 2013 devrait diminuer et atteindre la prévision de 44,2% en 2017.

³ Données issues du Taxation trends 2016.

⁴ La faiblesse relative du taux d'imposition implicite sur le travail aux Pays-Bas s'explique notamment par le fait qu'une partie importante des cotisations sociales est payée à des entités qui n'appartiennent pas au secteur public, même si le taux de cotisation vers ces entités est fixé par la loi. Les cotisations ne sont donc pas considérées comme des cotisations obligatoires et ne figurent donc pas au numérateur du taux implicite tel que calculé par Eurostat.

⁵ À titre d'information, ce graphique montre également la part des recettes totales de l'État dans le PIB qui, outre les impôts, comprend également les autres recettes telles que les revenus de la propriété de l'État.

Graphique 2-1 : Impôts totaux (y compris les cotisations de sécurité sociale) et recettes totales en pourcentage du PIB, Belgique, 1996-2016



Notes : (p) : prévisions. Les impôts totaux comprennent les taxes indirectes (impôts sur la production et les importations), les taxes directes (impôts courants sur le revenu et le patrimoine) ainsi que les cotisations sociales obligatoires⁶. Ils sont définis de la même manière dans la base de données AMECO (the annual macro-economic database of the European Commission's Directorate General for Economic and Financial Affairs (DG ECFIN)), laquelle a l'avantage de faire des prévisions pour 2016 et 2017. Les différences entre le concept des impôts totaux et celui des recettes totales viennent du fait que le concept de recettes totales reprend aussi les revenus de la propriété de l'Etat⁷ ainsi que le produit des ventes de biens et de services par l'Etat. Les trois concepts présentés ne reprennent pas les cotisations sociales imputées. Toutes les données sont en SEC2010

Sources : Commission Européenne, ICN, taxation trends 2016

En 2014, en Belgique, comme dans un certain nombre d'autres pays européens (la République tchèque, le Danemark, l'Allemagne, l'Estonie, la France, les Pays-Bas, l'Autriche, la Slovénie, la Finlande et la Suède), plus de 50% de la totalité des recettes proviennent du facteur travail. Plus exactement cette part était de 53,4% en Belgique, en 2014, et respectivement de 56,7%, 54,5% et 53,1% en Allemagne, Pays-Bas et France⁸.

Pour avoir une idée de l'intensité avec laquelle les différentes fonctions économiques du travail, du capital et de la consommation sont imposées, on peut recourir aux taux d'imposition implicites qui rapportent les recettes fiscales (et parafiscales) prélevées sur chaque fonction à leur base imposable. Le tableau ci-dessous présente les taux d'imposition implicites publiés par la Commission européenne⁹ pour la Belgique et ses pays voisins.

⁶ Cotisations sociales effectives versées aux administrations publiques (ou à d'autres secteurs) en vertu d'une obligation légale ou réglementaire par exemple.

⁷ Redevances et loyers pour l'utilisation du domaine public ou privé de l'État, cessions d'éléments du patrimoine immobilier de l'État.

⁸ Taxation Trends 2016, table 52 Taxes on Labour as % of Total Taxation, p.259

⁹ Pour bien interpréter les taux d'imposition implicites, il est utile de se référer à la note documentaire « *Méthodologies utilisées pour le calcul des taux d'imposition implicites* », CCE-0224, 2012 bien que les critiques méthodologiques soient également résumées dans les sections suivantes.

Tableau 2-1 : Taux d'imposition implicites sur la consommation, le capital et le travail salarié : ensemble de l'économie 2014, (%)

	Allemagne	Pays-Bas	France	Moy 3	Belgique
Taux imposition implicite (%)					
Consommation	19.9	23.9	20.7	20.6	21
Capital (2012)(1)	22.2	13.7	46.9	30.4	35.5
Travail	37.5	32.2	41.5	38.3	43.5
dont : IPP	12.4	8.9	8.9	10.7	18
Cotisations personnelles	12.2	12.2	7.8	10.5	8.3
Cotisations patronales (2)	12.9	11.1	24.8	17.1	17.2
Rapport impôts totaux et PIB (%)	39.1	37.5	45	41.1	45.3

Note : (1) Le taux d'imposition implicite du capital n'a pas été estimé dans les rapports du « Taxation trends », et ce, depuis 2012. ((2) Le taux implicite de cotisations patronales aux Pays-Bas est plus faible qu'ailleurs dû au versement d'une part des cotisations patronales à des fonds privés.

Source : Commission Européenne, taxation trends 2016

En Belgique, en 2014, le taux d'imposition implicite des revenus du travail (qui tient compte aussi des cotisations sociales) s'élève à 43,5%, le taux d'imposition implicite du capital de 2012 (y compris sur le patrimoine) à 35,5% et le taux d'imposition implicite sur la consommation (qui sont donc prélevés indirectement sur les revenus du travail et du capital) à 21,0%. Ces taux implicites sont plus élevés que la moyenne des trois pays voisins, ce qui reflète une redistribution secondaire des revenus plus importante en Belgique.

Notons que le taux d'imposition implicite du capital est surestimé. En effet, le numérateur du taux implicite comprend les impôts sur les revenus¹⁰ et sur les stocks de capital, tandis que le dénominateur comprend seulement la base imposable des revenus du capital. Ceci n'affecte cependant pas la comparaison internationale, étant donné que la même méthode est utilisée pour tous les pays¹¹.

Les sections suivantes analysent l'évolution de la pression fiscale sur la période 1996-2014 (1996-2012 pour le capital) pour les trois fonctions économiques considérées, principalement sur base des taux d'imposition implicites. Pour chaque fonction, l'objectif est de compléter l'analyse de l'évolution des taux d'imposition implicites par certaines mesures fiscales ou parafiscales importantes qui ont eu lieu après cette période. Il faut toutefois noter que l'évolution de ces taux ne reflète pas uniquement l'impact des mesures discrétionnaires, c'est-à-dire les mesures mises en place par les politiques fiscales et parafiscales, elle est également influencée par des éléments non-discrétionnaires comme, par exemple, la conjoncture, ce qui peut rendre leur interprétation difficile.

¹⁰ Dont imposition de revenus immobiliers : une augmentation des prix des loyers privés plus importante que celle des prix à la consommation mènera à une diminution du taux implicite d'impôt sur le capital. Tandis qu'une augmentation des prix à la consommation plus importante que celle des prix des loyers privés mènera à une augmentation du taux implicite d'impôt sur le capital : cfr annexe

¹¹ Précisons aussi que le dénominateur du taux d'imposition implicite du capital ne comprend pas les plus-values alors que les impôts sur les plus-values sont inclus au numérateur.

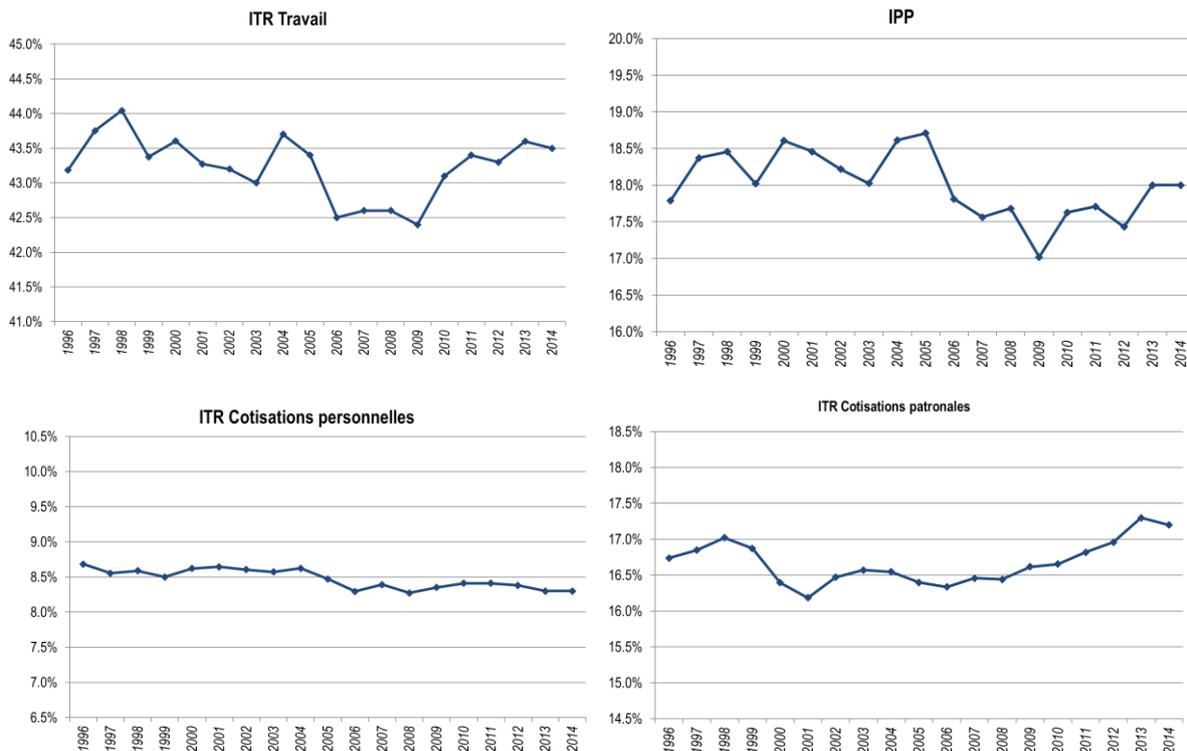
2.2 Évolution de la fiscalité et de la parafiscalité sur le travail

2.2.1 Taux d'imposition implicite du travail salarié

Avec un taux d'imposition implicite du travail à hauteur de 43,5% en 2014, la Belgique a le taux le plus élevé d'Europe, après l'Italie. Ce taux d'imposition implicite du travail salarié peut être décomposé en trois sources de prélèvements : l'impôt des personnes physiques (IPP), les cotisations sociales patronales et personnelles. Comparativement aux pays de référence, la fiscalité directe (IPP) est plus lourde en Belgique. Par contre, les cotisations sociales personnelles sont moins importantes mais le niveau des cotisations patronales est presque équivalent à celui de la moyenne des 3 (Tableau 2-1).

Le Graphique 2-2 présente la décomposition de l'ITR¹² sur le travail entre "ITR IPP", "ITR cotisations personnelles" et "ITR cotisations patronales" sur la période 1996-2014. Notons que les subventions salariales ne sont pas prises en compte dans "ITR travail" ce qui, le cas échéant, abaisserait le taux d'imposition implicite. Elles feront l'objet d'une section propre par la suite.

Graphique 2-2 : Décomposition du taux d'imposition implicite du travail entre ITR IPP, cotisations patronales et cotisations personnelles, 1996-2014, ensemble de l'économie



Source : Commission européenne, taxation trends 2016

¹² Le terme « *Implicit tax rate* » se traduit par « *taux d'imposition implicite* ».

La moyenne de l'ITR Travail sur la période étudiée est de 43,2%. On observe une tendance à la baisse entre 2004 et 2009 puis une remontée qui se stabilise en 2014. Cette remontée est due à la hausse des cotisations patronales entre 2008 et 2013. Durant cette période, trois grands types de mesures fiscales et parafiscales portant sur le travail ont été prises : réforme de l'IPP, réductions de cotisations patronales et personnelles. Comme mentionné, l'évolution des taux d'imposition implicites ne reflète pas uniquement l'impact des mesures discrétionnaires, c'est à dire les mesures mises en place par les politiques fiscales et parafiscales, puisqu'elle est également influencée par des effets de structure ou par la progressivité des barèmes. Le taux implicite de l'IPP tend ainsi mécaniquement à augmenter avec la hausse des salaires bruts réels car un certain nombre de salariés passent dans des tranches d'imposition supérieures.

Une réforme de l'IPP s'était échelonnée entre les exercices d'imposition 2002-2006 dont les effets sont visibles jusque 2009. Ensuite, l'introduction de la réduction d'impôt octroyée par la région flamande entre 2009 et 2011, la "Vlaamse korting", contribue également à la tendance baissière de l'ITR IPP en fin de période.

Entre 2009 et 2013, l'IPP reprend sa tendance croissante. De ce fait, une nouvelle réforme est mise en place en 2014 : la déduction pour les frais professionnels forfaitaires (section 1.2.5, élément récent numéro 2). Cette tendance stabilisatrice de l'IPP devrait se prolonger avec l'augmentation de cette déduction pour les années 2015 et 2016. À partir de 2017, la mise en œuvre du Tax Shift devrait faire baisser l'ITR IPP par rapport à sa tendance de référence, par la modification, à la hausse, des barèmes. Progressivement, la quotité exemptée augmentera, la tranche d'imposition de 30% sera incluse à celle de 25% et celle de 40% surviendra pour des revenus plus élevés (section 1.2.5, élément récent numéro 3).

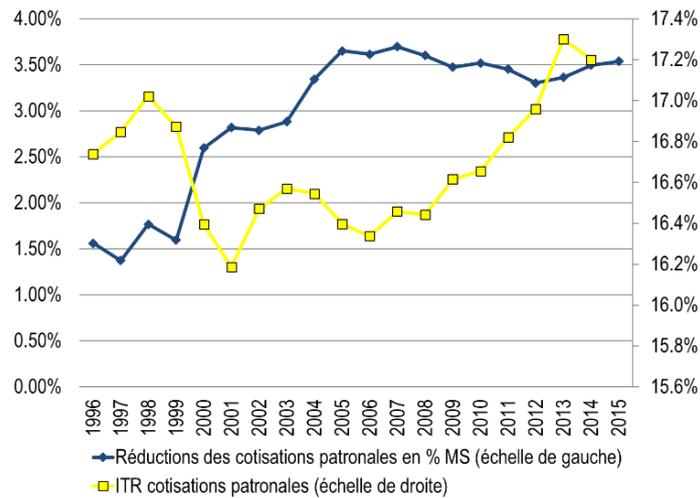
En ce qui concerne le taux implicite des cotisations personnelles, les effets du bonus à l'emploi et de la réduction "restructuration" ont un impact à la baisse sur le taux. Cet effet devrait subsister puisque les montants forfaitaires de la réduction de cotisation personnelle liée aux bonus à l'emploi ont été revus à la hausse en 2015 et 2016 (section 1.2.5, élément récent numéro 1).

Enfin, les réductions de cotisations patronales ont fortement augmenté en proportion de la masse salariale entre 1995 et 2004 mais sont plus stables depuis lors. Notons que cette évolution n'est pas visible dans l'évolution du taux implicite des cotisations patronales (Graphique 2-3)¹³. En 2015, l'ensemble des réductions de cotisations sociales patronales s'élevait à près de 5,5 milliards d'euros et représentait 3,54% de la masse salariale du secteur privé. 84,6 % de ce montant était composé des réductions structurelles. Ces réductions consistent en un montant de réduction forfaitaire - pour l'ensemble des travailleurs des catégories 1 et 3 qui est augmenté pour les bas et les hauts salaires¹⁴. Les 15,4% restants se composaient des réductions supplémentaires adressées aux groupes cibles. L'année 2016 devrait voir se poursuivre la diminution de l'ITR cotisation patronale grâce au Tax Shift abaissant progressivement le taux facial des cotisations patronales de 33% à 25% en 2018 et supprimant la réduction structurelle, sauf pour les bas salaires (Section 1.2.5, élément récent numéro 5).

¹³ Une note expliquant ce phénomène est en cours de préparation

¹⁴ Pour des informations plus précises sur le fonctionnement des réductions de cotisation patronales, se référer en annexe.

Graphique 2-3 : Taux d'imposition implicite des cotisations patronales (échelle de droite) et réductions de cotisations patronales en pourcent de la masse salariale privée (échelle de gauche)



Note : Les données de réductions des cotisations patronales en pourcent de la masse salariale privée concernent bien les cotisations patronales obligatoires versées aux administrations publiques.

Source : ICN 2016, BFP 2016.

2.2.2 Taux d'imposition effectifs du travail

Le taux d'imposition implicite du travail évalue la pression globale qui pèse sur le travail, toutes catégories confondues, ce qui masque les disparités du coin (para)fiscal existantes entre les différents profils de travailleurs.

Le Tableau 2-2 reprend les taux d'imposition effectifs du travail (IPP, cotisations patronales, personnelles et coin fiscal) pour différents profils de travailleurs en Belgique en 2015 et le Tableau 2-3 reprend les mêmes informations pour la moyenne des 3 pays voisins. Tant pour l'IPP, que pour les cotisations patronales et personnelles, la situation varie d'un statut à un autre.

Plus particulièrement, il ressort de ces deux tableaux qu'en 2015, le coin fiscal - indiqué par l'indicateur average tax wedge dans les tableaux 2-2 et 2-3 - en Belgique était plus élevé pour tous les niveaux de salaires et tous les profils que la moyenne des 3 pays voisins à l'exception des ménages mariés gagnant 50% du salaire moyen¹⁵, et ce, qu'ils aient ou non des enfants. On peut également remarquer, pour tous les profils, que la progressivité de l'imposition sur le travail - mesurée par l'écart entre les taux effectifs des niveaux de salaires 50% et 250% - est plus forte en Belgique que dans les pays voisins.

En comparaison avec l'année 2014¹⁶, le coin fiscal belge diminue en 2015 pour tous les profils ayant un niveau de salaire de moins de 250% du salaire moyen. Ainsi, le coin fiscal belge reste identique entre 2014 et 2015 pour tous les profils ayant un niveau de salaire de 250% du salaire moyen. Cette tendance à la baisse est la plus fortement marquée au niveau des bas revenus pour lesquels le coin fiscal diminue en moyenne d'un demi-point de pourcent entre ces deux années. Cette tendance devrait se poursuivre - comme exprimé précédemment dans le texte - au vu des modifications parafiscales actuellement en cours (voir section 1.2.5).

¹⁵ Salaire moyen tel que défini par l'OCDE voir "Taxing wages 2016, "Annex-methodology and limitations"

¹⁶ Voir Note parafiscalité annexée au Rapport Technique 2015

Tableau 2-2 : Taux d'imposition effectifs en fonction de différents profils, Belgique, 2015 (OCDE)

% du salaire moyen	Cot patr.	Cot pers.	IPP	Average wedge (1)	tax
Célibataire, sans enfant					
50%	20.5	6.5	9.1	40.5	
100%	22.9	10.8	14.9	55.3	
150%	22.8	10.8	18.0	59.8	
250%	22.4	10.6	20.8	63.3	
Personne en couple, sans enfant					
50%	20.5	6.5	2.3	30.6	
100%	22.9	10.8	10.2	48.5	
150%	22.8	10.8	14.4	54.6	
250%	22.4	10.6	18.7	60.2	
Parent isolé, deux enfants					
50%	20.5	6.5	5.1	21.9	
100%	22.9	10.8	13.0	46.4	
150%	22.8	10.8	16.7	53.8	
250%	22.4	10.6	20.1	59.7	
Personne en couple, 2 enfants					
50%	20.5	6.5	-0.8	13.4	
100%	22.9	10.8	8.9	40.4	
150%	22.8	10.8	13.6	49.2	
250%	22.4	10.6	18.2	56.9	

Note : (1) Somme de tous les éléments qui ne sont pas tous repris dans le tableau, il manque les 2 éléments suivants : average local income tax as % of total labour costs et family benefits as % of total labour costs.

Source : OCDE

Tableau 2-3 : Taux d'imposition effectifs en fonction de différents profils, moyenne des 3, 2015

% du salaire moyen	Cot patr.	Cot pers.	IPP	Average wedge (1)	tax
Célibataire, sans enfant					
50%	13.66	14.90	7.60	36.16	
100%	19.52	14.02	13.97	47.51	
150%	19.41	12.32	19.33	51.05	
250%	16.45	9.15	25.56	51.17	
Personne en couple, sans enfant					
50%	13.66	14.51	3.39	31.56	
100%	19.52	13.83	8.57	41.92	
150%	19.41	12.19	13.67	45.26	
250%	16.45	9.07	20.77	46.06	
Célibataire, 2 enfants					
50%	13.66	14.20	-2.07	20.35	
100%	19.52	13.56	6.97	37.90	
150%	19.41	12.00	12.88	43.10	
250%	16.45	8.95	21.48	46.40	
Personne en couple, 2 enfants					
50%	13.66	14.40	-4.85	19.08	
100%	19.52	13.72	4.22	35.96	
150%	19.41	12.11	9.83	40.38	
250%	16.45	9.02	17.70	42.69	

Note : (1) Somme de tous les éléments qui ne sont pas tous repris dans le tableau, il manque les 2 éléments suivants : average local income tax as % of total labour costs et family benefits as % of total labour costs.

Source : OCDE

2.2.3 Les effets des mesures d'allègement de la (para)fiscalité sur le coût du travail et le pouvoir d'achat

En supplément de l'information donnée par les taux effectifs de l'OCDE, il est intéressant de regarder l'impact des mesures parafiscales sur le salaire net à prix constants pour différents profils.

Tableau 2-4 : Augmentation du salaire net à prix constants de 1996 à 2015, au total et en conséquence des changements (para)fiscaux

	Augmentation totale (A)	Augmentation due aux changements (para)fiscaux (B)	(B)/(A)
Profils sans enfants			
Célibataire 50%	19.4%	15.9%	81.9%
Célibataire 75%	7.4%	4.3%	58.5%
Célibataire 100%	7.4%	2.5%	33.5%
Célibataire 150%	6.8%	1.9%	28.4%
Célibataire 200%	6.5%	1.3%	20.5%
Célibataire 250%	7.3%	1.8%	24.9%
Couple 50%	27.4%	21.5%	78.4%
Couple 75%	10.5%	7.2%	68.4%
Couple 100%	10.8%	5.8%	53.7%
Couple 150%	9.3%	4.4%	47.5%
Couple 200%	7.9%	3.3%	41.2%
Couple 250%	7.9%	2.9%	36.7%
Couple 50-50%	22.1%	18.4%	82.9%
Couple 50%-100%	14.8%	10.3%	69.1%
Couple 100%-100%	9.9%	4.8%	48.9%
Couple 150%-150%	9.0%	3.9%	43.3%
Couple 200%-200%	8.1%	2.9%	35.5%
Couple 250%-250%	8.1%	2.7%	33.0%
Profils avec enfants			
Célibataire 50%	17.8%	14.5%	81.3%
Célibataire 75%	7.1%	6.5%	90.8%
Célibataire 100%	7.0%	2.4%	34.4%
Célibataire 150%	6.5%	1.9%	29.1%
Célibataire 200%	6.2%	1.3%	21.2%
Célibataire 250%	7.1%	1.8%	25.5%
Couple 50%	27.0%	21.7%	80.5%
Couple 75%	10.8%	7.8%	71.7%
Couple 100%	10.9%	6.1%	56.1%
Couple 150%	9.4%	4.6%	49.7%
Couple 200%	8.0%	3.5%	43.5%
Couple 250%	8.0%	3.1%	38.8%
Couple 50-50%	21.8%	18.2%	83.3%
Couple 50%-100%	14.8%	10.3%	69.9%
Couple 100%-100%	9.9%	5.0%	50.4%
Couple 150%-150%	9.0%	4.0%	44.6%
Couple 200%-200%	8.1%	3.0%	36.8%
Couple 250%-250%	8.2%	2.8%	34.2%

Source : SPF Finance – Service d'étude

Tableau 2-5 : Évolution du taux d'imposition effectif en supposant que les salaires bruts n'ont suivi que l'inflation de 1996 à 2014 compris

	1996	2015	Différence 1996-2015 (en points de pourcentage)
Profils sans enfants			
Célibataire 50%	25.7%	14.0%	-11.7
Célibataire 75%	34.3%	31.4%	-2.9
Célibataire 100%	39.8%	38.3%	-1.5
Célibataire 150%	45.4%	44.4%	-1.0
Célibataire 200%	49.0%	48.3%	-0.7
Célibataire 250%	51.5%	50.6%	-0.9
Couple 50%	17.4%	-0.3%	-17.7
Couple 75%	25.7%	20.4%	-5.3
Couple 100%	31.7%	27.7%	-4.0
Couple 150%	39.0%	36.3%	-2.7
Couple 200%	43.7%	41.8%	-1.9
Couple 250%	47.0%	45.5%	-1.5
Couple 50-50%	28.2%	15.0%	-13.2
Couple 50%-100%	37.0%	30.6%	-6.4
Couple 100%-100%	41.2%	38.3%	-2.9
Couple 150%-150%	46.2%	44.1%	-2.1
Couple 200%-200%	49.2%	47.7%	-1.5
Couple 250%-250%	51.5%	50.2%	-1.3
Profils avec enfants			
Célibataire 50%	16.6%	4.6%	-12.0
Célibataire 75%	28.2%	25.1%	-3.1
Célibataire 100%	35.2%	33.7%	-1.5
Célibataire 150%	42.4%	41.3%	-1.1
Célibataire 200%	46.7%	46.0%	-0.7
Célibataire 250%	49.7%	48.8%	-0.8
Couple 50%	13.1%	-5.8%	-18.9
Couple 75%	21.8%	15.8%	-6.0
Couple 100%	28.8%	24.4%	-4.4
Couple 150%	37.0%	34.1%	-2.9
Couple 200%	42.2%	40.2%	-2.0
Couple 250%	45.8%	44.2%	-1.6
Couple 50-50%	25.3%	11.8%	-13.5
Couple 50%-100%	35.1%	28.4%	-6.7
Couple 100%-100%	39.7%	36.7%	-3.0
Couple 150%-150%	45.2%	43.0%	-2.2
Couple 200%-200%	48.5%	47.0%	-1.5
Couple 250%-250%	50.9%	49.6%	-1.3

Source : SPF Finance – Service d'étude

Des tableaux 2-4 et 2-5, l'analyse montre qu'entre 1996 et 2015, pour tous les niveaux de revenus considérés, les changements introduits au niveau (para)fiscal ont influencé positivement l'évolution du

salaires nets à prix constants. Par conséquent, ces changements ont débouché sur une diminution du taux d'imposition effectif moyen (taux fiscal et parafiscal).

L'ampleur de l'augmentation du salaire net à prix constants n'est pas identique pour tous les niveaux de revenus : elle est la plus importante pour les bas-salaires (50% du salaire moyen).

L'augmentation totale du salaire net à prix constants entre 1996 et 2015 oscille entre 6,2% et 27,4% selon le niveau de salaire et le profil familial. Cette augmentation totale est le résultat conjoint de l'évolution des salaires à prix constants et des changements parafiscaux. En isolant le seul effet des changements parafiscaux, l'évolution du salaire net à prix constant s'échelonne entre 1,3 et 21,7 points de pourcentage selon le niveau de salaire et le profil familial considérés.

En particulier, tous les profils recevant 50% du salaire moyen ont en moyenne bénéficié d'une augmentation de salaire net de 22,6% depuis 1996, dont 18,4% sont attribuables aux changements parafiscaux. Autrement dit, 81,2% de l'augmentation de leur salaire net s'explique par des mesures parafiscales.

En comparaison, pour tous les profils recevant 100% du salaire moyen, l'augmentation totale des salaires à prix constants est en moyenne de 9,3%, expliquée à hauteur de 4,4% par les changements parafiscaux. Autrement dit, pour les salaires moyens, 47,7% de l'augmentation de leur salaire net s'explique par des mesures parafiscales. Pour l'ensemble des profils gagnant 250% du salaire moyen, ces chiffres sont respectivement de 7,8%, 2,5% et 32,4%.

En conséquence, pour tous les profils familiaux considérés, le taux d'imposition effectif diminue sur la période 1996-2015 en moyenne de 14,5 points de pourcentage pour les salaires équivalents à 50% du salaire moyen, de 5,1 points de pourcentage pour les salaires moyens et de 2,9 points de pourcentage pour les salaires équivalents à 250% du salaire moyen.

2.2.4 Les subventions salariales en Belgique et dans les pays voisins¹⁷

L'objectif de cette section est d'apporter des informations quantitatives sur les subventions salariales, en Belgique et dans les pays voisins. Ensuite, une comparaison des mesures de subventions sera effectuée entre les quatre pays. Les mesures de subventions salariales concernent les mesures qui réduisent le coût du travail mais qui ne sont pas enregistrées dans le poste D1 « rémunération des salariés » de la comptabilité nationale¹⁸. Celles-ci ne sont pas non plus prises en compte par la Commission européenne dans le calcul de l'ITR travail.

¹⁷ L'analyse des subventions salariales dans les pays voisins est basée sur le rapport réalisé en 2013 par le « groupe d'experts belge compétitivité emploi » (GECE). Pour des informations plus détaillées, le lecteur peut se référer au [Rapport groupe experts belge "compétitivité-emploi", juillet 2013](#), au chapitre 2, section 2 pour la synthèse des données relatives aux subventions salariales (pp. 46-81) et plus particulièrement, aux pages 64-66 pour avoir le détail des mesures enregistrées dans D39 "Autres subventions sur la production".

¹⁸ Le poste D1 est donc inchangé, qu'il y ait ou non présence de subventions salariales. Dans la comptabilité nationale, les subventions salariales se retrouvent soit dans le poste D39 « Autres subventions sur la production » soit ailleurs : en diminution des postes D29 « Autres impôts sur la production », D51 « Impôt sur le revenu » ou P2 « Consommation intermédiaire » ou en positif dans le poste D92 « Aides à l'investissement ».

Le Tableau 2-6 (montants) et le Tableau 2-7 (taux de subventionnement) reprennent l'évolution des subventions salariales¹⁹ en Belgique sur la période 1996-2015. Depuis l'entrée en vigueur de la SEC2010, les données des réductions de cotisation ciblées sont comptabilisées en subventions salariales²⁰. Les subventions salariales comprennent depuis 2014 les subventions octroyées via la fiscalité fédérale, via la sécurité sociale, via les régions et via les réductions de cotisation ciblées. Ce changement de méthodologie comptable a eu un impact en niveau à la hausse sur le poste rémunération des salariés (D1)²¹ dans lequel les réductions de cotisation ciblées étaient jusqu'à présent enregistrées en net, et par conséquent, sur le niveau du coût salarial. Néanmoins, en termes d'évolution du coût salarial entre 1996 et 2015, l'effet de ce changement comptable est minime étant donné que le pourcentage des réductions de cotisations ciblées dans la masse salariale en 1996 est proche de celui de 2015. Le Graphique 2-4 présente l'évolution du taux de subventionnement selon différents « ensembles » de subventions (les montants en millions correspondant se trouvent en annexe).

La tendance à la stagnation voire à la baisse (depuis 2010) des subventions salariales (en pourcentage de la masse salariale) devrait perdurer en 2016-2017 puis se stabiliser en 2018 et de nouveau baisser en 2019 (Revue économique 2016, BNB)²². Ainsi, la suppression de la subvention salariale générale de 1% dans le secteur marchand représente une baisse de subvention salariale qui ne sera pas totalement compensée par la hausse d'autres subventions salariales comme l'augmentation de la dispense de versement du précompte professionnel pour le travail d'équipe et de nuit, augmentation du montant du forfait Maribel social, et de nouvelles mesures régionales visant les groupes-cibles et les titres services (section 1.2.5 éléments récents 8 à 11).

¹⁹ Les tableaux 2-6 et 2-7 portant sur les subventions salariales en Belgique peuvent être différents par rapport à ceux de l'année précédente. La Comptabilité Nationale met à jour ses statistiques de manière régulière (révision courante) et ce n'est donc qu'après 2, 3 voire 4 années que les chiffres peuvent être considérés comme définitifs.

²⁰ Les réductions de cotisation ciblées sont enregistrées dans le poste D39 "autres subventions sur la production".

²¹ Plus précisément, il s'agit d'une augmentation du poste D12 « cotisations sociales effectives à charge des employeurs versées aux administrations publiques ».

²² La prévision de la *Revue économique* (BNB, 2016) : fait état d'une croissance du coût salarial par heure ouvrée (calculé par la comptabilité nationale donc sans tenir compte des subventions salariales) de -0,4% en 2016, 1,9% en 2017, 2,5% en 2018 et 2,9% en 2019. Tandis que les prévisions économiques du coût salarial par heure ouvrée tenant compte des subventions salariales prévoit une croissance de -0,2% en 2016, 2% en 2017, 2,5% en 2018 et 3% en 2019. Ce qui signifie que les modifications des subventions salariales devraient avoir un effet à la hausse sur la croissance du coût salarial horaire en 2016 et 2017, avoir un impact nul en 2018 et engendrer à nouveau un effet à la hausse en 2019.

Tableau 2-6 : Évolution des subventions salariales en Belgique, réductions de cotisations patronales et personnelles, 1996-2015 secteur privé (1) (millions euros)

S1-OP	1996	2011	2012	2013	2014	2015
Total Subventions salariales (2) (SEC2010)	833	6822	6978	6888	7109	7254
Total subventions salariales (hors réductions ciblées)	304	5936	6110	6013	6163	6232
Via sécu	117	3009	3055	2875	2898	2949
Activation	0	611	443	208	222	240
Titres-services	0	1424	1594	1649	1617	1641
Maribel social (5)	0	778	814	816	846	862
Contractuels en hôpitaux	117	112	111	105	111	112
Maribel fiscal (5)	0	75	77	81	85	85
Bonus jeunes (non marchand)	0	11	14	16	18	10
Via la fiscalité fédérale	0	2540	2649	2718	2818	2835
Subvention générale	0	935	970	988	1013	1035
Travail de nuit et en équipe	0	1002	1004	1032	1061	1051
Heures supplémentaires	0	123	126	131	135	139
R&D (hors universités)	0	360	423	447	484	468
Subventions spécifiques	0	121	127	121	125	141
R&D (universités)	0	0	0	0	0	0
Via région	187	386	406	420	447	448
Chômeurs âgés (Vlaamse Gewest)	0	23	24	22	36	31
Primes à l'emploi (Wallonie)	19	13	13	13	13	13
Postes protégés (communautés) (4)	168	350	369	384	397	404
Via réductions cotisations ciblées (3)	529	886	869	876	946	1022
Niveau régional	0	0	0	0	0	803
Niveau fédéral	529	886	869	876	946	219
Total réductions cotisations patronales	1306	5001	4943	5114	5383	5498
Total réductions cotisations personnelles	0	740	720	849	842	878

Note : (1) Le secteur privé est défini par l'ensemble de l'économie moins les branches O et P (S1-OP). (2) Les données des subventions salariales sont issues d'une actualisation du BFP des données du rapport Coûts salariaux, subventions salariales, productivité du travail et efforts de formation des entreprises du groupe d'experts « compétitivité et emploi », juillet 2013. Les données des cotisations sont issues du BFP, méthodologie Hermès et, concernent le secteur entreprises (secteur privé auquel on retire la branche T). (3) Le total des réductions de cotisations ciblées ne reprend pas les montants des réductions de cotisation afférents aux contractuels subventionnés étant donné l'existence d'un problème de répartition S13 au sein du poste D39. (4) Pour les postes protégés au sein des entreprises de travail adapté, les données sont basées sur la CN2013 parce que les données ne sont pas disponibles dans la CN2015 et, les données pour les années 2014 et 2015 sont des estimations. (5) Le montant de la subvention Maribel social et fiscal ont fait l'objet d'une analyse approfondie par le secrétariat qui a mené à des recommandations pour une amélioration future de leur estimation, voir encadré ci-dessous.

Source : BFP 2016

Tableau 2-7 : Subventions salariales, réductions de cotisations patronales et personnelles en pourcent de la masse salariale, Belgique, 1996-2015, secteur privé (taux de subventionnement)

S1-OP	1996	2011	2012	2013	2014	2015
Total Subventions salariales (2) (SEC2010)	1.00%	4.71%	4.66%	4.53%	4.62%	4.67%
Total subventions salariales (hors réductions ciblées)	0.36%	4.10%	4.08%	3.95%	4.00%	4.01%
Via sécu	0.14%	2.08%	2.04%	1.89%	1.88%	1.90%
Activation	0.00%	0.42%	0.30%	0.14%	0.14%	0.15%
Titres-services	0.00%	0.98%	1.07%	1.08%	1.05%	1.06%
Maribel social (5)	0.00%	0.54%	0.54%	0.54%	0.55%	0.55%
Contractuels en hôpitaux	0.14%	0.08%	0.07%	0.07%	0.07%	0.07%
Maribel fiscal (5)	0.00%	0.05%	0.05%	0.05%	0.06%	0.06%
Bonus jeunes (non marchand)	0.00%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%
Via la fiscalité fédérale	0.00%	1.75%	1.77%	1.79%	1.83%	1.82%
Subvention générale	0.00%	0.65%	0.65%	0.65%	0.66%	0.67%
Travail de nuit et en équipe	0.00%	0.69%	0.67%	0.68%	0.69%	0.68%
Heures supplémentaires	0.00%	0.08%	0.08%	0.09%	0.09%	0.09%
R&D (hors universités)	0.00%	0.25%	0.28%	0.29%	0.31%	0.30%
Subventions spécifiques	0.00%	0.08%	0.08%	0.08%	0.08%	0.09%
R&D (universités)	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Via région	0.22%	0.27%	0.27%	0.28%	0.29%	0.29%
Chômeurs âgés (Vlaamse Gewest)	0.00%	0.02%	0.02%	0.01%	0.02%	0.02%
Primes à l'emploi (Wallonie)	0.02%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%	0.01%
Postes protégés (communautés) (4)	0.20%	0.24%	0.25%	0.25%	0.26%	0.26%
Via réductions cotisations ciblées (3)	0.63%	0.61%	0.58%	0.58%	0.61%	0.66%
Niveau régional	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.52%
Niveau fédéral	0.63%	0.61%	0.58%	0.58%	0.61%	0.14%
Total réductions cotisations patronales	1.56%	3.45%	3.30%	3.36%	3.50%	3.54%
Total réductions cotisations personnelles	0.00%	0.51%	0.48%	0.56%	0.55%	0.57%

Note : Note : (1) Le secteur privé est défini par l'ensemble de l'économie moins les branches O et P (S1-OP). (2) Les données des subventions salariales sont issues d'une actualisation du BFP des données du rapport Coûts salariaux, subventions salariales, productivité du travail et efforts de formation des entreprises du groupe d'experts « compétitivité et emploi », juillet 2013. Les données des cotisations sont issues du BFP, méthodologie Hermès et, concernent le secteur entreprises (secteur privé auquel on retire la branche T). (3) Le total des réductions de cotisations ciblées ne reprend pas les montants des réductions de cotisation afférents aux contractuels subventionnés étant donné l'existence d'un problème de répartition S13 au sein du poste D39. (4) Pour les postes protégés au sein des entreprises de travail adapté, les données sont basées sur la CN2013 parce que les données ne sont pas disponibles dans la CN2015. Dès lors, les données pour les années 2014 et 2015 sont des estimations. (5) Le montant de la subvention maribel social et fiscal ont fait l'objet d'une analyse approfondie par le secrétariat qui a mené à des recommandations pour une amélioration future de leur estimation, voir encadré ci-dessous.

Sources : BFP 2016, ICN 2016.

Recommandations pour améliorer l'estimation de la subvention Maribel social et Maribel fiscal

Les interlocuteurs sociaux avaient remarqué, lors des travaux de préparation de la note documentaire parafiscalité 2015 (CCE 2016, p16), que les données du Maribel social (et fiscal) du Tableau 2-6 « Evolution des subventions salariales en Belgique » produites par le Bureau Fédéral du Plan (BfP) différaient de celles du SPF Emploi, Travail et Concertation sociale.

Cette différence était constatée non seulement au niveau du secteur privé (S1-OP) mais également pour l'ensemble de l'économie (S1). Suite à ces constats, une analyse méthodologique²³ a été menée et qui peut être résumée comme suit.

Le Maribel social et fiscal sont bien constitutifs des montants contenus par ces tableaux. Toutefois, une analyse détaillée révèle que le montant de l'ensemble de l'économie (S1) représente un montant supérieur à la somme du Maribel social et fiscal.

Une première explication fait apparaître l'existence d'un problème dans la transmission des données entre instituts. Ainsi, l'ICN ne disposant pas de détails, la mesure Maribel fiscal du secteur public en 2014 - 38,7 millions d'euros – a été ajoutée au montant du Maribel social transmis par l'ONSS. Ce problème a depuis lors été résolu lors d'une récente révision. Néanmoins, il reste à expliquer la provenance d'un montant du Maribel fiscal transmis par l'ORPSS²⁴ et compté dans le Maribel social, ainsi que d'un montant de 29,1 millions est transféré de l'ONSS vers l'ORPSS.

Deuxièmement, aux montants transmis par l'ORPSS s'ajoutent d'autres mesures qui forment la dotation Maribel social du secteur public. Ces mesures concernent le fond de formation des infirmiers, des mesures pour l'emploi des jeunes peu qualifiés dans le cadre du pacte des générations et des mesures liées aux accords sociaux INAMI.

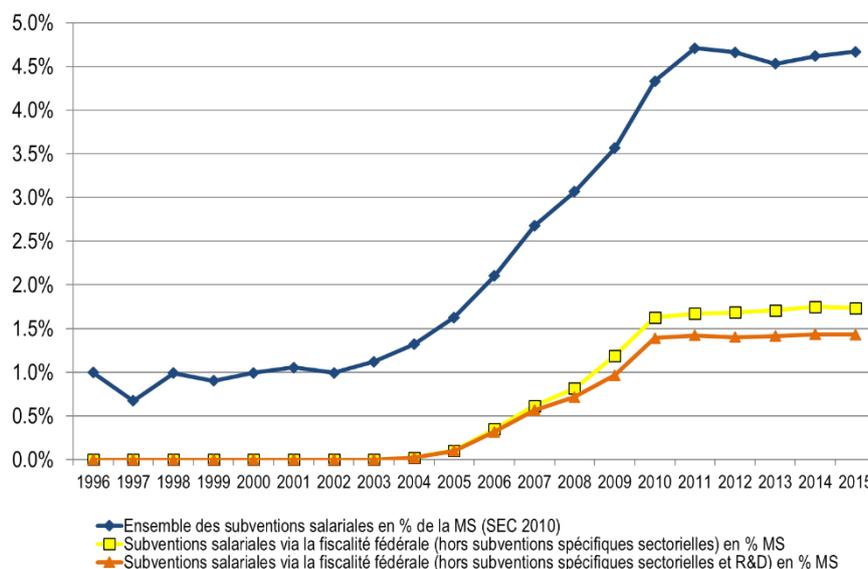
Enfin, la répartition entre secteur privé et public est différente pour le SPF Emploi et l'ICN, ce qui s'explique par des différences méthodologiques. Ainsi, le BfP ne considère pas les entreprises dépendantes du Fond Maribel du secteur public comme faisant effectivement partie du secteur public. Dès lors, ce bureau répartit les montants par secteur institutionnel/branches selon leur clé de répartition.

De ces conclusions, deux pistes d'améliorations ont été pointées. La première serait d'améliorer la transmission d'informations entre l'ONSS, le SPF Sécurité sociale et l'ICN pour permettre une même distinction des subsides salariaux entre ce qui fait partie du Maribel social/fiscal et ce qui n'en fait pas partie.

Une seconde piste d'amélioration serait d'améliorer la clé de répartition entre le secteur privé et le secteur public en se basant sur la liste des entreprises dépendant du Fond Maribel social du secteur public. Le SPF dispose d'une telle liste et le BfP a les moyens de déterminer, sur base de cette liste, quelle entreprise fait partie du secteur privé et quelle entreprise fait partie du secteur public.

²³ Qui sera publiée dans le courant de l'année 2017.

²⁴ ORPSS : Office des régimes particuliers de sécurité sociale

Graphique 2-4 : Subventions salariales en % de la masse salariale, Belgique, 1996-2015, secteur privé

Source : BFP 2016, calculs secrétariat 2016

Les taux de subventionnement concernent le secteur privé et calculent la proportion des subventions salariales dans la masse salariale privée. En Belgique, les subventions salariales atteignaient 1% en 96 et 4,67% en 2015 pour un montant total équivalent à 7,254 milliards d'euros pour l'année 2015.

Sur la période 1996-2011, il apparaît que l'évolution des taux de subventionnement est nettement supérieure en Belgique que dans les pays voisins. En Allemagne et en France, ces taux sont en diminution sur cette même période. Ces observations sont issues du Tableau 2-8 qui récapitule l'évolution des taux de subventionnement en SEC95 sur la période 1996-2011 dans les trois pays de référence.

Tableau 2-8 : Taux de subventionnement, secteur privé (S1-S13), sec95, millions euros

		1996	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Allemagne	Ensemble des subventions	6.204	2.181	2.336	2.658	5.494	5.254	2.921
	Taux subventionnement ensemble subventions	0,73%	0,22%	0,23%	0,25%	0,52%	0,49%	0,26%
	Ensemble des subventions	461	1462	1471	1518	2351	2044	1842
	Taux subventionnement ensemble subventions	0,33%	0,65%	0,62%	0,60%	0,93%	0,82%	0,71%
Pays-Bas	<i>dont :</i>							
	- R&D (S&O)	91	187	203	226	354	415	448
	<i>Taux subventionnement R&D uniquement</i>	<i>0,07%</i>	<i>0,08%</i>	<i>0,09%</i>	<i>0,09%</i>	<i>0,14%</i>	<i>0,17%</i>	<i>0,17%</i>
	'- Autres mesures	370	1275	1268	1292	1997	1629	1394
	<i>' Taux subventionnement autres mesures</i>	<i>0,27%</i>	<i>0,57%</i>	<i>0,53%</i>	<i>0,51%</i>	<i>0,79%</i>	<i>0,65%</i>	<i>0,54%</i>
	Ensemble des subventions	2.915	5.045	5.348	5.240	8.376	8.362	6.108
	Taux subventionnement ensemble subventions	0,62%	0,71%	0,72%	0,69%	1,10%	1,07%	0,76%
France	<i>dont :</i>							
	- Subventions Services à la personne	809	2060	2190	2605	2930	3035	3170
	<i>Taux subventionnement subventions services à la personne uniquement</i>	<i>0,17%</i>	<i>0,29%</i>	<i>0,30%</i>	<i>0,34%</i>	<i>0,39%</i>	<i>0,39%</i>	<i>0,39%</i>
	- R&D (CIR)	191	363	470	695	2840	2220	1426
	<i>Taux subventionnement R&D uniquement</i>	<i>0,04%</i>	<i>0,05%</i>	<i>0,06%</i>	<i>0,09%</i>	<i>0,37%</i>	<i>0,28%</i>	<i>0,18%</i>
	- Autres mesures	1915	2622	2688	1940	2606	3107	1512
<i>' Taux de subventionnement autres mesures</i>	<i>0,41%</i>	<i>0,37%</i>	<i>0,36%</i>	<i>0,25%</i>	<i>0,34%</i>	<i>0,40%</i>	<i>0,19%</i>	

Sources : Masses salariales : Comptabilités nationales / Subventions salariales : Allemagne : Destatis, Pays-Bas : CBS, France : INSEE.

Les taux de subventionnements n'ont pas été actualisés depuis 2013 (données de 2011) pour les pays de référence. Cependant, la réforme de la loi de 1996 impose le calcul du handicap salarial par rapport

aux pays de référence depuis 1996, en tenant compte des subsides salariaux en Belgique et dans les pays de référence. Ce qui figurera, au plus tard, dans le Rapport emploi compétitivité de 2018.

2.2.5 Éléments récents concernant la (para)fiscalité sur le travail en Belgique

Cette section vise à mettre en avant les différentes mesures qui influenceront le taux implicite portant sur le facteur du travail salarié (cotisations patronales, cotisations personnelles, IPP et subsides salariaux). Les mesures prises dans le cadre du Tax Shift seront distinguées de celles prises dans le cadre des conclave budgétaires (avril et octobre 2016).

Cotisations personnelles

1. Bonus à l'emploi²⁵ (2015)

La mesure du bonus à l'emploi a pour but d'augmenter le pouvoir d'achat des ménages via une hausse de salaire net. Elle comprend une partie sociale (réduction de cotisation personnelle) et fiscale (crédit d'impôt). Les paramètres du bonus à l'emploi social et fiscal ont été adaptés, les modifications sont entrées en vigueur le 1er août 2015.

Pour le volet social²⁶, les montants forfaitaires mensuels de la réduction de cotisation personnelle - que les employeurs déduisent du montant de cotisations personnelles normalement dû (13,07 %) - ont été revus à la hausse en 2015 et 2016. Ils sont passés de 198,7 euros à 205,2 en 2015 et 209,3 en 2016 pour les ouvriers et de 184 euros à 190 en 2015 et 193,8 euros en 2016 pour les employés. Ces montants forfaitaires diminuent progressivement en fonction de la hauteur du salaire mensuel. La borne en dessous de laquelle la réduction bonus à l'emploi social est maximum a été augmentée à un niveau de salaire mensuel brut de 1 577 euros (1 546 euros en 2015) et la borne au-dessus de laquelle le montant de la réduction est nulle est passée à un niveau de salaire mensuel brut de 2461,3 euros (2 413 euros en 2015).

Pour le bonus à l'emploi fiscal²⁷, le taux du crédit d'impôt est passé de 14,40% à 17,81% le 1er août 2015 avec un montant annuel maximum de 235 euros. Les prochaines modifications du taux sont les suivantes : 28,03 % dès le 1er janvier 2016 avec un montant annuel maximum de 420 euros et 33,14 % dès le 1er janvier 2019 avec un montant annuel maximum de 500 euros²⁸.

Depuis le 1er août 2015, les salariés rémunérés au salaire minimum²⁹, ouvriers et employés, s'acquittent ainsi d'un taux de cotisation sociale personnelle de 0%³⁰ et, le bonus à l'emploi fiscal porte le crédit d'impôt d'un employé au maximum, à 318 euros³¹ en 2014.

²⁵ Mesures prises dans le cadre de l'accord de Gouvernement (p81).

²⁶ Loi-programme du 10 août 2015 (MB 18/08/2015) et AR du 16/09/2015 (MB 29/09/2015)

²⁷ Loi du 10 août 2015 (MB 18/08/2015)

²⁸ Loi-programme du 10 août 2015 (MB du 18 août 2015), art 84-85

²⁹ 1501,82 euros par mois pour les travailleurs de 21 ans et plus sans expérience professionnelle.

³⁰ 13,07% de 1501,82 = 196,3. Pour les ouvriers : 196,3-205,2 = -8,9 et, -8,9/1501,82 = 0%. Pour les employés : 196,3-189,9 = 6,3 et 6,3/1501,82 = 0%. Avant l'augmentation des montants de réductions, les employés ouvriers s'acquittaient d'un taux de cotisation personnelle de 0,820% et les employés de 1,15%. Pour les ouvriers le taux était déjà de 0%.

³¹ Cas d'un employé rémunéré au revenu minimum (1501,82 depuis le 1er avril 2013) qui a droit à une réduction bonus à l'emploi de 184 euros mensuel, 2208 euros annuel.

Cela entraîne comme conséquence que les salaires inférieurs à 1 577 euros (2016) verront leur bonus à l'emploi augmenter et que les travailleurs bénéficiant du bonus à l'emploi sont plus nombreux grâce à l'extension de la borne supérieure salariale.

Impôt des personnes physiques

2. Déduction pour les frais professionnels forfaitaires (2014)

Via la déduction forfaitaire, les contribuables peuvent diminuer automatiquement le montant brut de leurs revenus professionnels - ce qui a dès lors un impact à la baisse sur l'impôt des revenus - d'un forfait ordinaire de frais effectués dans le cadre de leur activité professionnelle. Cette déduction a été augmentée en 2015 et l'est de nouveau en 2016, s'inscrivant dans l'intention du gouvernement de déplacer la pression fiscale vers d'autres revenus que ceux du travail. Les pourcentages de déduction applicables aux différentes tranches de revenus sont les suivants : 30% de 0 à 5.505 euros, 11% de 5.505 à 13.000 et 3% au-delà de 13.000 pour un montant maximum de frais professionnels forfaitaires de 2.760 euros³².

A partir du 1er janvier 2018, le pourcentage de déduction appliqué sera de 30% sans distinction de tranche pour un montant maximum de frais professionnels forfaitaires de 2.950 euros.

3. Modifications des paramètres de l'IPP (Tax Shift)

Au niveau de l'imposition des revenus du travail, dans le cadre du Tax Shift, le gouvernement a modifié les barèmes de l'IPP via une hausse de la quotité exemptée et une réforme des tranches d'imposition qui supprime la tranche de 30% et adapte celle de 40% comme suit :

- A partir de l'exercice d'imposition 2017, les barèmes fiscaux non indexés³³ sont : 25% pour la tranche de 0 à 7.070 euros, 30% pour la tranche de 7.070 euros à 8.120 euros, 40% pour la tranche de 8.120 euros à 13.530 euros, 45% pour la tranche de 13.530 euros à 24.800 euros et 50% pour la tranche supérieure à 24.800 euros.
- A partir de l'exercice d'imposition 2019, les barèmes fiscaux non indexés sont : 25% pour la tranche de 0 à 8.120 euros, 40% pour la tranche de 8.120 euros à 13.940 euros, 45% pour la tranche de 13.940 euros à 24.800 euros et 50% pour la tranche supérieure à 24.800 euros.
- A partir de l'exercice d'imposition 2020, les barèmes fiscaux non indexés sont : 25% pour la tranche de 0 à 8.120 euros, 40% pour la tranche de 8.120 euros à 14.330 euros, 45% pour la tranche de 14.330 euros à 24.800 euros et 50% pour la tranche supérieure à 24.800 euros.

³² Loi programme du 19 décembre 2014, article 2-4, révisé par la loi-programme du 26 décembre 2015 (MB 30/12/2015)

³³ Barèmes fiscaux indexés en 2017 : tranche à 25% : 0,01 euro – 10 860 euros, tranche à 30% : 10 860 euros – 12 470 euros, tranche à 40% : 12 470 euros – 20 780 euros, tranche à 45% : 20 780 euros – 38 080 euros et tranche à 50% : > 38 080 euros.

Tableau 2-9 : Barèmes fiscaux non indexés avant et après la réforme de l'IPP

Tranche d'imposition	Montants de base ³⁴ (avant réforme)	Montants de base (ex. d'imp. 2017)	Montants de base (ex. d'imp. 2019)	Montants de base (ex. d'imp. 2020)
25%	0,01 euro – 5 705 euros	0,01 euro – 7 070 euros	0,01 euro – 8 120 euros	0,01 euro – 8 120 euros
30%	5 705 euro – 8 120 euros	7 070 euro – 8 120 euros		
40%	8 120 euro – 13 530 euros	8 120 euro – 13 530 euros	8 120 euros – 13 940 euros	8 120 euros – 14 330 euros
45%	13 530 euro – 24 800 euros	13 530 euro – 24 800 euros	13 940 euros – 24 800 euros	14 430 euros – 24 800 euros
50%	> 24 800 euro	> 24 800 euro	> 24 800 euro	> 24 800 euro

Note : Les montants de base pour l'exercice d'imposition 2017 entre en vigueur à partir du 1er janvier 2016 ; pour l'exercice d'imposition 2019, les montants de base entre en vigueur à partir du 1er janvier 2018 et pour l'exercice d'imposition 2020, les montants de base entrent en vigueur à partir du 1er janvier 2019.

Source : CIR 92, Art 130, Loi du 26 décembre 2015, SPF Finances

De plus, la limite de revenu pour application de la quotité exemptée d'impôt majorée³⁵ passera de 15.220 euros à 25.220 euros (montants à indexer) à partir de 2019. Quant à la quotité exemptée d'impôt, celle-ci passera de 4.095 / 4.260 euros à 4.785 euros (montants à indexer).

Les modalités d'organisation ont été définies par les articles 142 et suivants de la loi du 26 décembre 2015.

Cela revient à dire que certains revenus seront moins imposés notamment, d'une part, ceux compris entre 7.070 euros et 8.120 euros suite à la suppression de la tranche de 30% et, d'autre part, pour les revenus qui sont compris entre 13.530 euros et 14.330 euros qui passeront progressivement de la tranche à 45% vers la tranche à 40%.

³⁴ Art 178 du CIR 92 : les montants de base sont fixés par rapport à l'année 1988 et l'indexation est calculée par rapport au prix de 1988.

³⁵ Elle s'applique à tous les contribuables (PP) dont les revenus n'excèdent pas 26.360 euros). De plus, la quotité exemptée peut être majorée en fonction du nombre d'enfants à charge

Cotisations patronales

4. Montants exonérés des avantages non récurrents (2015)

Le système des montants exonérés d'avantages non-récurrents concerne un montant de rémunération que les entreprises peuvent octroyer à leurs salariés, si elles ont mis en place un système de « bonus collectif », c'est-à-dire qu'il y a des objectifs collectifs prédéfinis, et que ces objectifs ont été atteints au sein de l'entreprise. Depuis le 1er janvier 2016, le plafond maximal, en dessous duquel des cotisations sociales spécifiques sont de mise, a été augmenté à 3.169 euros non indexés³⁶ (en 2015, il était à 3.100 euros).

5. Taux facial des cotisations patronales (Tax Shift)

Dans le cadre du Tax Shift 2015³⁷, le gouvernement prévoit l'abaissement du taux facial des cotisations patronales de 33% à 25% pour les travailleurs de la catégorie 1³⁸ et la catégorie 3 avec modération salariale. En effet, dans la pratique, le taux de 33% était rarement acquitté dans la mesure où plusieurs réductions de cotisations et réductions supplémentaires des taux de cotisations patronales pour les bas salaires viennent baisser ce taux. Ainsi, l'objectif principal de cette mesure consiste à ce que le taux effectif converge vers le taux facial.

De plus, le gouvernement restructure par phases la mesure de réduction structurelle³⁹.

Pour les différentes catégories, nous aurons donc les mesures suivantes qui s'appliqueront :

Pour les travailleurs de la catégorie 1 : à partir 1er avril 2016, le taux de cotisations patronales de base passe de 24,92% à 22,65% et à partir du 1er janvier 2018, ce taux passera de 22,65% à 19,88%. Le taux de la modération salariale⁴⁰ passera à 4,27% à partir du 1er janvier 2018 (pour 5,67% à l'heure actuelle). Le forfait de la réduction structurelle passera de 438 euros à 0 euros à partir du 1er janvier 2018. Enfin, les composantes bas et hauts salaires sont revues⁴¹.

Pour les travailleurs de la catégorie 2 : le taux de cotisations patronales de base restera inchangé. Le calcul de la réduction structurelle voit une modification avec un forfait qui passe de 0 euros à 24 euros à partir du 1er avril 2016 puis à 49 euros à partir du 1er janvier 2018.

³⁶ A.R 26 mai 2015, M.B 8 juin 2015

³⁷ Loi du 26 décembre 2015 (MB 30/12/2015)

³⁸ Les travailleurs sont répartis en trois catégories pour le calcul des cotisations patronales. Nous avons :

Catégorie 1 : travailleurs n'appartenant pas à une des deux catégories suivantes et à partir du 2ème trimestre 2016 les travailleurs du Théâtre royal de la Monnaie et du Palais des Beaux-Arts occupés sous contrat de travail. (Source : www.socialsecurity.be)

Catégorie 2 : travailleurs occupés par des employeurs étant dans le champ d'application du [Maribel social](#) à l'exception des travailleurs qui relèvent de la C. P. pour les services d'aides familiales et d'aides seniors et des travailleurs occupés dans une entreprise de travail adapté (source : www.socialsecurity.be)

Catégorie 3 : travailleurs occupés dans une entreprise de travail adapté ; à partir du 2ème trimestre 2016 on fait une distinction entre les travailleurs pour lesquels la modération salariale est due et ceux pour lesquels la modération salariale n'est pas due. (Source : www.socialsecurity.be)

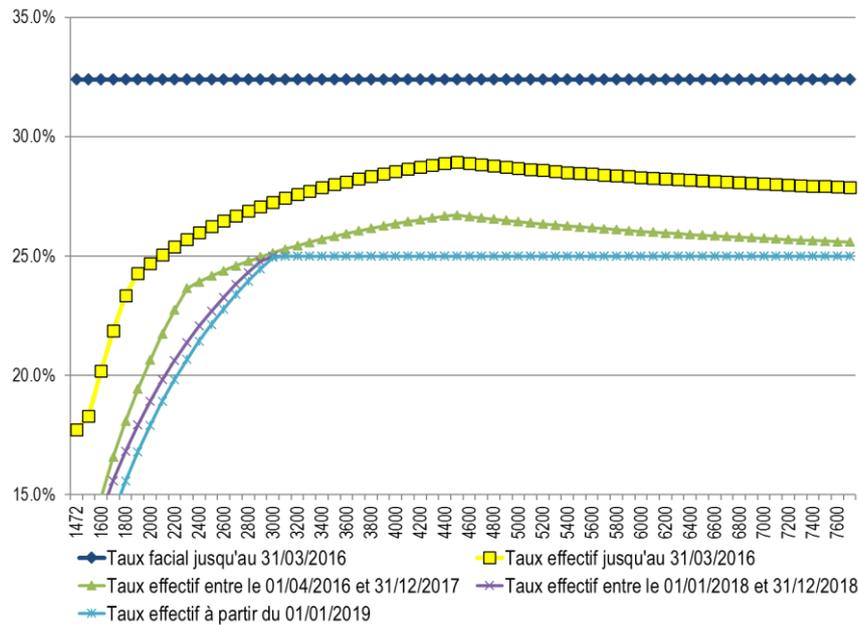
³⁹ Gouvernement belge (2015), CP 10-10-2015.

⁴⁰ Cotisation normalement due pour toute personne déclarée à l'ONSS. Elle est égale à 5,67 % de la rémunération du travailleur, augmentée de 5,67 % des cotisations patronales dues. Elle peut être majorée de 0,40% pour certaines catégories de travailleurs.

⁴¹ La composante pour les hauts salaires passera à 0 euros à partir du 1er janvier 2018. La composante pour les bas salaires voit le paramètre α augmenté graduellement d'ici à 2019 ainsi que le salaire de référence (S_0).

Pour les travailleurs de la catégorie 3 (travailleurs valides et moins valides dans des entreprises de travail adapté) : à partir du 1er avril 2016, le taux de cotisations patronales de base passe de 24,92% à 22,65% et à partir du 1er janvier 2018, ce taux passera de 22,65% à 19,88%. Les travailleurs de la catégorie 3 avec cotisation de modération salariale, verront leur montant forfaitaire passer de 471 euros à 438 euros à partir du 1er avril 2016 puis à 0 euro à partir du 1er janvier 2018. Les paramètres des composantes des hauts et bas salaires suivent la même règle que pour les travailleurs de catégorie 1. Pour les travailleurs de la catégorie 3 sans cotisation de modération salariale, le montant forfaitaire passe de 471 euros à 420 euros à partir du 1er avril 2016, à 260 euros à partir du 1er janvier 2018 et à 375 euros à partir du 1er janvier 2019. Aucun changement dans le calcul de la composante bas salaires⁴² mais la composante pour les hauts salaires passera à 0 euro à partir du 1er janvier 2018.

Graphique 2-5 : Impact du Tax Shift sur le taux effectif de cotisations patronales et la réduction structurelle



Note : uniquement pour les travailleurs de la catégorie 1, Le taux facial de base est de 33%. Taux effectif à partir de 2016T1 correspond au taux avant la réforme Tax Shift, les autres taux effectifs correspondent à chaque étape du Tax Shift du 1er avril 2016 au 1er janvier 2019.

Source : calculs CCE.

⁴² Excepté une hausse du salaire de référence (S_0).

Calcul du taux facial de cotisations patronales

Pour bien comprendre les modalités du Tax Shift en ce qui concerne le taux de cotisations patronales, nous devons distinguer ce qu'on appelle le taux facial des cotisations patronales, le taux de cotisations patronales (global) de base et la cotisation de modération salariale.

Le taux facial de cotisations patronales n'est pas fixé comme tel. Il dépend en réalité de la somme des deux paramètres suivants : le taux de cotisations global de base et la modération salariale.

Suite à la dernière réforme de l'Etat, le Gouvernement a décidé de ne plus appliquer des pourcentages applicables aux régimes de la sécurité sociale pour lesquels le travailleur doit cotiser (pensions, assurance maladie-invalidité, chômage, etc.). Il a dès lors décidé d'appliquer un taux de cotisation sans lien direct avec l'ancien champ d'application des cotisations spécifiques. C'est le taux de cotisations global de base. Il est différent en fonction de la catégorie de travailleurs.⁴³

Le taux de modération salariale est dû pour toute personne déclarée à l'O.N.S.S. et est calculé comme suit : $5,67\% + (5,67\% \times \text{Taux de cotisations global de base}) + 0,40\%$.

Par exemple, pour les travailleurs de la catégorie 1 (celle regroupant la majorité des salariés) pour la période avant le 31 mars 2016, le calcul était le suivant :

$$\text{TauxFacial} = 24,92\% + (5,67\% + (5,67\% \times 24,92\%) + 0,40\%) = 32,40\%$$

Nous pouvons résumer les changements pour le taux facial de cotisations patronales comme suit :

Tableau A : Résumé de l'évolution du taux de cotisations patronales

Période	Taux de cotisation de base	Modération salariale	Taux facial
Jusqu'au 31/03/2016	24,92%	$5,67\% + (5,67\% \times \text{TxdeBase}) + 0,40\%$	32,40%
Entre le 01/04/2016 et le 31/12/2017	22,65%	$5,67\% + (5,67\% \times \text{TxdeBase}) + 0,40\%$	30,00%
A partir du 01/01/2018	19,88%	$4,27\% + (4,27\% \times \text{TxdeBase})$	25,00%

Note : Valable pour les travailleurs de la catégorie 1

6. Mesures pour les premiers engagements (Tax Shift)

Pour les PME, le gouvernement a prévu de modifier la mesure pour les premiers engagements. Tout premier engagement intervenant sur la période 2016-2020 sera exempté de toutes cotisations patronales. Les réductions de cotisations patronales existantes actuellement pour le 2ème au cinquième travailleur seront amplifiées et étendues au 6ème travailleur. L'Arrêté Royal mettant en place ces modifications est entré en vigueur le 1er janvier 2016⁴⁴.

⁴³ 24,92% pour les travailleurs du secteur privé, 24,82% pour les contractuels du secteur public et 17,82% pour les statutaires ou assimilés du secteur public.

⁴⁴ AR 26-01-2016 (MB 02/02/2016). Les montants figurent en annexe.

Subventions salariales

7. Suppression de l'exonération du versement de 1% du précompte professionnel dans le secteur marchand (aussi appelée subvention générale) au 1er avril 2016, à l'exception des PME qui passent d'une exonération de 1,27% à 0,27%. Les recettes engendrées par la suppression de cette subvention seront utilisées pour financer la baisse de cotisations patronales décrite au paragraphe précédent⁴⁵.

8. Nouvelle dispense précompte professionnel pour les entreprises débutantes (2015)

Une nouvelle dispense de précompte professionnelle est rentrée en vigueur ce 1er août 2015⁴⁶ pour soutenir les entreprises débutantes. Toutes les petites sociétés⁴⁷ de moins de 4 ans, inscrites à la Banque Carrefour des Entreprises peuvent désormais bénéficier d'une dispense de versement du précompte professionnel à hauteur de 10% moyennant le respect des critères suivants :

Pour les microsociétés, ce nouveau taux de dispense est porté à 20% et, elles doivent répondre à au moins 2 des 3 critères suivants : (i) un bilan total de 350 000 euros au maximum ; (ii) un chiffre d'affaires annuel (hors TVA) de 700 000 euros au maximum ; (iii) un effectif annuel moyen de 10 personnes au maximum.

9. Dispense de versement du précompte professionnel pour le travail d'équipe et de nuit (2015).

Le taux de la dispense de précompte professionnel pour le travail d'équipe et de nuit, actuellement à hauteur de 17.4%, passe à 22.8% au 1er janvier 2016 (25% pour le travail en continu)⁴⁸.

10. Maribel social (2015)

Le montant du forfait Maribel social⁴⁹ a été révisée en 2015⁵⁰. La réduction accordée est de 409,37 euros par travailleur et par trimestre à partir du 1er avril 2016. Le montant peut être majoré en fonction de l'appartenance des employeurs à la commission paritaire des établissements et des services de santé (330.xx). À l'exception des employeurs qui ressortissent à la sous-commission paritaire des prothèses dentaires (330.03), et à ceux qui relève du Fond Maribel Social secteur public⁵¹, qui ne bénéficient pas de cette majoration.

⁴⁵ Art 137, loi du 26 décembre 2015

⁴⁶ Loi-programme du 10 août 2015 (MB du 18 août 2015), Art 58-59

⁴⁷ Au sens de l'article 15 du Code des sociétés. 3 critères sont nécessaires pour être une petite société au sens de l'art 15 du Code des sociétés (i) un effectif annuel moyen de 50 personnes au maximum ; (ii) un chiffre d'affaires annuel (hors TVA) de 7 300 000 euros au maximum et (iii) un bilan total de 3 650 000 euros au maximum.

⁴⁸ Artikel 275/5 Code des impôts et loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, article 5-6 et article 134 à 136 de la loi du 26 décembre 2015.

⁴⁹ Le Maribel social a été mis en place pour créer et préserver des emplois dans le secteur non-marchand. Le Maribel social fonctionne en deux temps : d'abord, les employeurs du secteur non-marchand paient les cotisations sociales ; ensuite, une partie de ces cotisations sont reversées vers les fonds Maribel qui les reversent aux employeurs du non-marchand. La dotation Maribel social est calculée, par Fonds, pour l'année n, au nombre de travailleurs ouvrants le droit au cours de l'année n-2, multiplié par le montant du forfait Maribel par trimestre. C'est de ce forfait qu'il est question ici. Pour plus de détail sur le système Maribel social, cfr CCE 2017.

⁵⁰ Arrêté royal du 18/07/2002, révisé par l'AR du 27/03/2015 (MB 08/04/2015) et de nouveau révisé par l'AR du 01/06/2016 (MB 17/06/2016)

⁵¹ Source : www.socialsecurity.be

D'autre part, le forfait Maribel social sera augmenté de 48,41 euros à partir du 1er avril 2016, de 69,84 euros à partir du 1er janvier 2018, de 87,22 euros à partir du 1er janvier 2019 et de 108,65 euros à partir du 1er janvier 2020.

11. Groupe-cible (2016)

Suite à la sixième réforme de l'Etat, le législateur a transféré des compétences aux entités fédérées notamment pour ce qui a trait aux aides à l'emploi et l'activation des chômeurs.

Au cours de l'année 2016, les Régions ont pris diverses mesures pour réformer les mesures groupe-cibles.

Pour la région flamande, depuis le 1er juillet 2016⁵², les modes de calcul pour les groupes-cibles ont été modifiés. Les jeunes très peu qualifiés qui seront en formation en alternance ou en apprentissage bénéficieront d'une réduction de 1.000 euros par trimestre le temps de leur formation. Pour les moins qualifiés, la réduction est de 1.150 euros durant 8 trimestres. Enfin, pour les jeunes moyennement qualifiés, la réduction est de 1.000 euros durant 8 trimestres également.

Pour les travailleurs âgés, le législateur flamand a fait une distinction entre les travailleurs âgés inoccupés et ceux en activité. Les premiers qui sont âgés de moins de 60 ans bénéficient d'une réduction de 1.150 euros durant 8 trimestres et ceux de 60 ans et plus bénéficient d'une réduction de 1.500 euros durant 8 trimestres. Pour les travailleurs âgés en activité, ceux qui ont moins de 60 ans bénéficient d'une réduction de 600 euros et ceux qui ont 60 ans et plus bénéficient de 1.150 euros de réduction.

Pour la région de Bruxelles-Capitale⁵³, le législateur bruxellois a modifié les montants attribués pour les travailleurs âgés. Ceux-ci bénéficieront d'une réduction de 400 euros par trimestre quand ils sont âgés de 55 ans à 58 ans non compris, de 1.000 euros par trimestre quand ils sont âgés de 58 ans à 62 ans non compris et de 1.500 euros par trimestre quand ils sont âgés de 62 ans jusqu'à 65 ans. Le plafond salarial trimestriel de référence est de 12.000 euros.

La Région wallonne envisage également de procéder à une réforme des groupes-cibles à partir du 1er janvier 2017⁵⁴. Elle a toutefois supprimé la réduction groupe-cible tuteur depuis le 1er septembre 2016⁵⁵.

12. Titres services (2015 – 2016)

Suite à la 6ème réforme de l'Etat, les avantages fiscaux liés aux titres services ont été régionalisés. Les trois régions du pays ont réformé depuis 2015.

La région wallonne⁵⁶ accorde une réduction d'impôt de 0,90 euros par titre-service pour les 150 premiers titres-services (maximum fiscal de 135 euros) depuis le 1er janvier 2015.

⁵²https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/introduction.html

⁵³https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/elderlyworkers_br.html

⁵⁴ <http://emploi.wallonie.be/home/aides-a-lemploi/reforme-des-aides-a-lemploi.html>

⁵⁵https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/tutors.html

⁵⁶ Décret wallon du 28 avril 2016 (MB 11/05/2016) et arrêté du Gouvernement wallon du 01/12/2016 (MB 20/12/2016)

La région de Bruxelles-Capitale⁵⁷ accorde une réduction d'impôt de 15% ou de 1,35 euros par titre service pour l'acquisition de maximum 156 titres services (maximum fiscal en 2016 de 210,60 euros) depuis le 1er janvier 2016.

La région flamande⁵⁸ accorde une réduction d'impôt de 30% sur un montant maximal de 1.410 euros (en 2016) d'achats de titres-services (maximum fiscal de 421,20 euros) depuis le 1er janvier 2016.

2.3 Évolution de la fiscalité sur le capital

Etant donné la grande hétérogénéité des impôts que représentent les impôts sur le capital, Eurostat publie quatre taux d'imposition implicites relatifs au capital qui sont repris dans le graphique 2-5. Le taux d'imposition du capital (graphe en haut à gauche) est le taux le plus général. De ce fait, il comprend les impôts sur les revenus du capital, les impôts prélevés sur le stock de capital ainsi que les transactions d'actifs. Le taux d'imposition implicite sur les revenus du capital (graphe en haut à droite) représente la pression fiscale qui pèse à la fois sur les revenus des sociétés (graphe en bas à gauche) et à la fois sur les revenus du capital des ménages et des indépendants (graphe en bas à droite).

Le taux d'imposition implicite du capital tel que calculé par Eurostat (graphiques ci-dessous) a le désavantage de surestimer la charge fiscale qui pèse sur le capital. En effet, le numérateur du taux implicite comprend les impôts sur les revenus et sur les stocks de capital, tandis que le dénominateur comprend seulement la base imposable des revenus du capital (il ne comprend pas la base imposable des impôts sur les stocks de capital). Ceci n'affecte cependant pas la comparaison internationale étant donné que la même méthode est utilisée pour tous les pays⁵⁹.

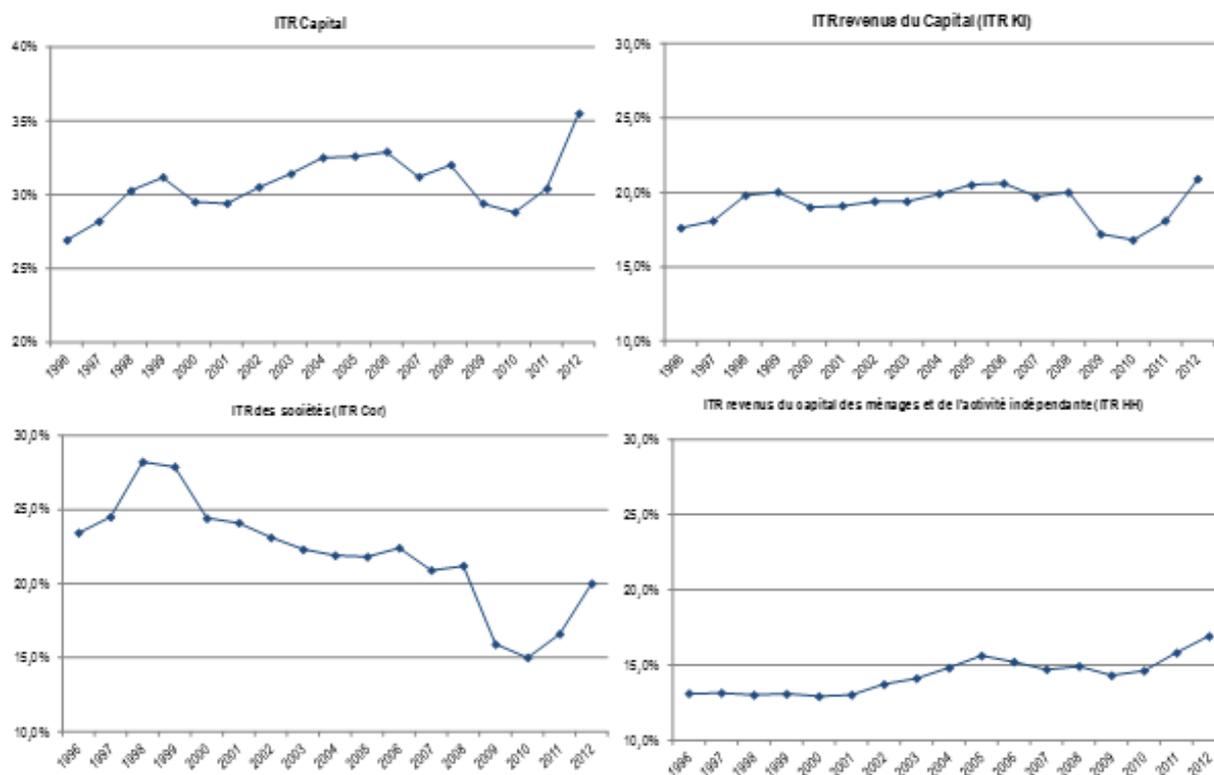
Ces quatre graphiques ne sont pas mis à jour parce que les données n'ont pas été estimées lors des deux derniers rapports « Taxation Trends ». Ce taux implicite comprend un panier de bases fiscales très diverses, mélangeant stocks et flux, profits et revenus passifs, revenus réels et revenus imputés, profits actuels et pertes reportées des exercices précédents, etc. qui rendent son interprétation difficile. Dès lors, sa publication avait été suspendue. Néanmoins, la « DG Taxation and Customs Union » étudie avec les Etats Membres l'opportunité de le republier à partir de l'année 2017 (en mentionnant les caveats) et étudie en parallèle la possibilité de le décomposer pour arriver à des agrégats plus homogènes pour autant que les données de recettes fiscales permettent cette décomposition.

⁵⁷ Arrêté du Gouvernement de Bruxelles-Capital du 01/10/2015 (MB 12/11/2015) et du 14/01/2016 (MB 09/02/2016) modifiant l'AR 12/12/2001 (MB 22-12-2001)

⁵⁸ Arrêté du Gouvernement flamand du 14/10/2016 (MB 16/12/2016) modifiant l'AR 12/12/2001 (MB 22-12-2001)

⁵⁹ Pour plus de détails, voir Note CCE 2012-0224 qui détaille la méthodologie utilisée pour le calcul des taux d'impositions implicites.

Graphique 2-6 : Évolution de quatre taux d'imposition implicites relatifs au capital sur la période 1996-2012, ensemble de l'économie



Notes : ITR : implicit tax rate; ITR KI : taux d'imposition implicite des revenus du capital dans leur ensemble; ITR Cor : taux d'imposition implicite des sociétés; ITR HH : Taux d'imposition implicite des revenus du capital des ménages et de l'activité indépendante.

Source : Commission Européenne, taxation trends 2014

Entre 1996 et 2012, l'évolution du taux implicite du capital (ITR capital) est marquée par trois périodes distinctes : jusqu'en 2006, entre 2006 et 2009 et, depuis 2009. Dans le texte ci-dessous, les mesures discrétionnaires prises durant ces trois périodes et, qui peuvent expliquer les variations du taux seront mentionnées. Celles-ci concernent principalement le taux implicite global du capital (ITR capital) et le taux implicite des sociétés (ITR Cor). En effet, les variations du taux implicite sur les revenus du capital des ménages et des indépendants sont difficiles à interpréter étant donné que ce taux recouvre à la fois les recettes du précompte mobilier et celles de l'IPP prélevées sur les indépendants.

Jusqu'en 2006, le taux implicite global du capital (ITR capital) connaît d'abord une tendance à la hausse. Celle-ci s'explique par les impôts prélevés sur le stock de capital (évolution du marché immobilier qui était dynamique jusqu'en 2006 puis s'est retourné et ses conséquences directes sur les droits d'enregistrement et indirectes sur les droits de donation et de succession). L'ITR capital comprend au numérateur les impôts sur le stock de capital ; c'est ce qui marque la différence avec l'ITR revenus du capital qui ne les inclut pas. La hausse de l'ITR revenus du capital s'explique donc plutôt par la hausse de l'ITR revenus du capital des ménages et de l'activité indépendante.

Quant au taux d'imposition implicite des sociétés (ITR Cor), il s'inscrit à la baisse avant 2006. La réforme de l'impôt des sociétés en 2002-2003 a réduit le taux nominal de 39% à 33% mais était accompagnée d'un élargissement de la base imposable pour répondre à l'objectif d'être budgétairement neutre.

Entre 2006 et 2009, l'ITR capital baisse. La tendance à la baisse plus prononcée du taux implicite de l'ISOC (ITR Cor) coïncide avec l'introduction de la réforme des intérêts notionnels. Savage (2011) confirme cette analyse : la baisse du taux implicite de l'ISOC au cours de cette période (son analyse

s'arrête en 2009) est, en tous les cas, induite par des impulsions discrétionnaires, c'est-à-dire par des mesures fiscales, et non par des effets de structure.

En fin de période, entre 2009 et 2012, l'ITR capital remonte fortement. On constate entre autres que l'imposition provenant du précompte immobilier et l'imposition des revenus financiers s'inscrivent en hausse (Conseil Supérieur des Finances, 2014, p.42). La tendance à la hausse du taux implicite des sociétés depuis 2010 s'expliquerait largement par un effet cyclique. Le revenu des sociétés s'est en effet fortement contracté sur la période 2010-2012 (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

Notons finalement que, pour le précompte mobilier en particulier, les variations du taux implicite sur la période étudiée ne sont pas, d'après Savage (2011), attribuables à des impulsions discrétionnaires.

L'année 2013 n'a pas vu de modifications de fiscalité sur le capital. Mais depuis lors, le gouvernement Michel inscrit les accords gouvernementaux dans le principe d'un glissement progressif de la fiscalité vers la consommation et le capital.

Les principales modifications ayant trait à l'imposition du capital et survenues en 2015 et 2016, ont été prises dans le cadre du Tax Shift. Les autres mesures l'ont été dans le cadre de décisions gouvernementales ou budgétaires. Ces deux dernières années ont vu la baisse des intérêts notionnels (suite à une baisse du taux de rendement des obligations linéaires à long terme et pas à une décision politique : cfr §105), l'augmentation de la déduction pour investissements productifs pour les PME et indépendants, la hausse du précompte mobilier de 23% à 27% en 2016, la hausse de la taxation directe des revenus issus de constructions juridiques étrangères complexes (taxe Caïman), la mise en place d'une taxe spéculation et l'abrogation de la déduction pour les revenus de brevets. De plus, une loi-programme instaure un cadre légal pour l'économie collaborative⁶⁰.

Pour l'année 2017, le gouvernement a décidé de changer la comptabilisation des taxes sur les établissements de crédit pour remplacer quatre taxes par une seule taxe annuelle. Le conclave budgétaire d'automne 2016 a également décidé de relever une seconde fois le précompte mobilier à 30% effectif au 1er janvier 2017. 2017 devrait également voir la fin de la taxe spéculation mis en œuvre un an auparavant au profit du doublement des plafonds de la Taxe sur les Opérations en Bourse (TOB). Enfin, en 2017 et 2018, les cotisations sociales des travailleurs indépendants seront revues à la baisse⁶¹.

2.3.1 Détails des éléments récents concernant la fiscalité sur le capital

13. Taxe Caïman (2015)

La taxe Caïman ou taxe de transparence, est actuellement en vigueur depuis le 1er janvier 2015. Elle a pour but la taxation directe des revenus issus de constructions juridiques étrangères complexes. En fonction du produit de placement, le taux de taxation prévu par la taxe Caïman est le même que celui en vigueur en Belgique⁶².

14. Taxe annuelle sur les établissements de crédits (2016)

⁶⁰ Les revenus de l'économie collaborative dépassant le seuil de 5000 euros annuels (taxés à 10% comme revenus « collaboratifs ») doivent être déclarés comme des revenus d'indépendants ou indépendants complémentaire.

⁶¹ Les impôts prélevés sur les revenus des indépendants sont intégrés dans le calcul du taux d'imposition implicite sur le capital par Eurostat.

⁶² Loi programme du 10 août 2015, article 38-47

Le Gouvernement a décidé de revoir les taxes annuelles existantes, des mesures de limitation de déductions à l'impôt des sociétés et de la contribution à la stabilité financière pour les établissements de crédit et de les remplacer par une taxe annuelle unique.

Les taxes qui sont supprimées sont les suivantes : la taxe annuelle sur les établissements de crédit dans le Code des droits et taxes divers, la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, sur les établissements de crédit et sur les entreprises d'assurance dans le Livre IIbis du Code des droits de succession, la limitation de la déduction des pertes, RDT et DIN à l'impôt des sociétés et la contribution des banques à la stabilité financière.

La taxe annuelle sera dorénavant calculée sur une donnée comptable (dettes envers la clientèle) transmis par les établissements de crédit. Pour 2016, la taxe sera calculée sur le montant mis au 31 décembre 2015. A partir de 2017, la taxe annuelle sera calculée sur une moyenne annuelle.

La loi entrera en vigueur pour l'exercice d'imposition 2017 (avec mesure transitoire pour l'exercice 2016)⁶³.

15. Baisse des intérêts notionnels (2015)

En 2016, le taux des intérêts notionnels est fixé à 1.131% contre 1.63% en 2015. Cette baisse de taux entrainera une diminution des intérêts notionnels, c'est-à-dire que les sociétés pourront déduire de leur base imposable un moindre pourcentage de leur capital à risque. Le taux de base de la déduction est en effet calculé sur le taux de rendement des obligations linéaires à long terme (10 ans) actuellement, historiquement bas et il est publié chaque année par le SPF finances avant le début du nouvel exercice d'imposition.

16. Régularisation fiscale (Tax Shift)

Le gouvernement Michel a également annoncé sa volonté de réorganiser de manière plus permanente la régularisation fiscale du rapatriement de capitaux non déclarés de l'étranger vers la Belgique. Ce système permanent de régularisation fiscale est entré en vigueur le 1er août 2016⁶⁴.

17. Précompte mobilier (Tax Shift 2015 - 2016).

Le précompte mobilier est une taxe qui touche la perception des intérêts ou des dividendes. Celui-ci avait été augmenté à 25% en 2013. Dans le cadre du Tax Shift, le gouvernement avait décidé de relever ce taux à 27% à partir du 1er janvier 2016⁶⁵.

Lors du conclave budgétaire d'automne 2016, le Gouvernement envisage de modifier une nouvelle fois celui-ci en le faisant passer de 27% à 30 % à partir du 1er janvier 2017⁶⁶. Par contre, les taux réduits (15%) sur les carnets d'épargne⁶⁷ et les bons "Leterme" resteraient maintenus.

18. Taxe sur la spéculation (Tax Shift).

⁶³ Loi du 03 août 2016 (MB 11/08/2016)

⁶⁴ Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système de régularisation fiscale et sociale (MB29/07/2016)

⁶⁵ Loi 26 décembre 2015, art 86 et suivants (MB 30/12/2015)

⁶⁶ Déclaration de politique gouvernementale du Premier Ministre à la Chambre des Représentants du 15 octobre 2016

⁶⁷ Exonérés jusqu'à 1.880 euros

Une nouvelle taxe sur la spéculation boursière a été implémentée. L'objectif de cette mesure était de taxer à hauteur de 33% les plus-values boursières générées par des actions cotées pendant moins de 6 mois et détenues par des particuliers⁶⁸. La mesure était entrée en vigueur le 1er janvier 2016⁶⁹.

Toutefois, lors de l'élaboration du budget 2017, il est prévu par le gouvernement d'abandonner la mesure de la taxe sur la spéculation^{70 71} pour deux raisons : d'une part, parce que les rendements escomptés par cette taxe n'ont pas été atteint et, d'autre part, parce que la taxe a eu une influence négative sur les rendements d'autres taxes (TOB, voir point 22).

19. Déduction pour les investissements productifs (Tax Shift).

Pour les indépendants et les PME, il est prévu d'augmenter la déduction pour investissements productifs à 8% au premier janvier 2016. Les investissements visés sont les investissements productifs, c'est-à-dire ceux affectés à l'activité professionnelle (ex : achat d'un véhicule, de matériel...). La mesure est entrée en vigueur le 1er janvier 2016⁷².

20. Cotisations sociales pour les indépendants (Tax Shift)

Les cotisations sociales pour les travailleurs indépendants sont également revues à la baisse et passeront de 22% à 21,5 % en 2016, à 21% en 2017 et à 20.5% en 2018. Ces modalités correspondent aux modalités annoncées par le gouvernement⁷³ et fixée par la loi du 26 décembre 2015 (MB 30/12/2015)⁷⁴.

21. Déduction pour revenus de brevets (2016)

Le gouvernement par la loi du 03 août 2016⁷⁵ a abrogé les dispositions actuelles sur la déduction pour revenus de brevets conformément aux recommandations de l'OCDE. Depuis 2008 jusqu'au 1er juillet 2016, il était possible pour les entreprises de déduire 80% des revenus provenant de brevets. Cette disposition reste de vigueur pour les brevets acquis avant le 1er juillet 2016. Pour les brevets acquis après cette date, la déductibilité de 80% est abolie. La loi est entrée en vigueur à partir du 1er juillet 2016.

Toutefois, le Gouvernement envisage de créer un nouveau régime compatible avec l'approche NEXUS⁷⁶.

22. Taxe sur les Opérations de Bourse (TOB - 2016)

Lors du conclave budgétaire d'automne 2016, le Gouvernement annonce également un relèvement des plafonds sur la Taxe sur les Opérations de Bourse (TOB)⁷⁷. La TOB concerne les achats et les ventes

⁶⁸ Gouvernement belge (2015), CP 10-10-2015.

⁶⁹ Loi 26 décembre 2015, art 86 et suivants (MB 30/12/2015)

⁷⁰ Déclaration de politique gouvernementale du Premier Ministre à la Chambre des Représentants du 15 octobre 2016

⁷¹ Déclaration de politique générale du Ministre des Finances : <http://www.lachambre.be/FLWB/PDF/54/2111/54K2111013.pdf>

⁷² Idem

⁷³ Conférence de presse (CP) du Gouvernement belge (2015), CP 10-10-2015.

⁷⁴ Loi relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, art 2 à 13

⁷⁵ MB 11/08/2016

⁷⁶ Approche qui vise à déterminer l'exonération des revenus des brevets sur base des dépenses réellement engagées en R&D par le contribuable.

⁷⁷ Idem

de différents produits financiers (actions, obligations, sicav⁷⁸, etc.). Les taux de la TOB ne seraient pas impactés et resteraient à leur niveau actuel⁷⁹. Toutefois, les plafonds liés aux taux seraient doublés⁸⁰.

23. Economie collaborative (2016)

La loi-programme du 1er juillet 2016 (MB 04/07/2016) instaure un cadre légal pour l'économie collaborative (art. 35 à 43).

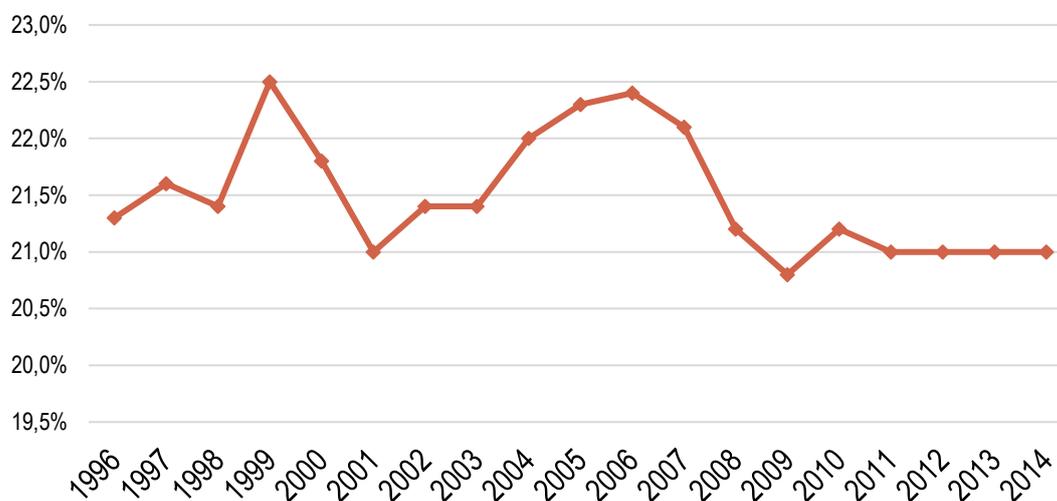
Les revenus générés par un particulier de par ses activités dans l'économie seront taxés à 20% (après application d'un forfait de frais de 50%)⁸¹. Les revenus visés concernent uniquement les prestations de service (par exemple, entretien de jardin, réparation de vêtements, cours de guitare) fournis par un contribuable particulier à un autre particulier via une plate-forme en ligne agréée (ou organisée) par l'autorité publique. La loi exclue toutefois les activités de livraison de biens et la location. Cette loi est entrée en vigueur au 1er juillet 2016.

2.4 Évolution de la fiscalité sur la consommation

La taxation sur la consommation se compose essentiellement des impôts généraux (la TVA) mais aussi d'impôts perçus sur certains biens et services (accises etc.).

En Belgique, le taux d'imposition implicite de la consommation est proche de la moyenne de la zone euro mais supérieur à la moyenne des trois pays voisins.

Graphique 2-7 : Évolution du taux d'imposition implicite de la consommation sur la période 1996-2014, ensemble de l'économie



Source : Commission Européenne, taxation trends 2016

Le taux implicite de la consommation est relativement stable sur la période étudiée. D'après Valenduc (2011a), la baisse de l'ITR consommation depuis 2006 s'explique par trois facteurs : une extension du

⁷⁸ Sociétés d'Investissement à Capital Variable

⁷⁹ Les taux de la TOB sont de 0,09%, 0,27% et 1,32%.

⁸⁰ Les plafonds actuels pour les taux correspondant sont de 650 euros, 800 euros et 2.000 euros.

⁸¹ Les revenus de l'économie collaborative dépassant le seuil de 5000 euros annuels (taxés à 10% comme revenus « collaboratifs ») doivent être déclarés comme des revenus d'indépendants ou indépendants complémentaires.

champ d'application des taux réduits en TVA, un recentrage de la consommation sur des biens de première nécessité au détriment de biens durables pendant les années de crise et une baisse en valeur réelle des accises sur les produits énergétiques (essence, diesel, mazout, etc.) malgré une hausse de taux (Conseil Supérieur des Finances, 2014).

De manière générale, les réformes de 2015 et 2016 ont visé à augmenter le prix (via la fiscalité) de divers produits de consommation (électricité, diesel, alcool, tabac et boissons sucrées). En 2017, la tendance devrait continuer avec la poursuite de la hausse des accises sur le diesel et l'alcool. De ce fait, le taux d'imposition implicite sur la consommation devrait augmenter.

Toutefois, le taux d'imposition implicite de la consommation tel que calculé par la Commission européenne est surestimé car le dénominateur ne comprend que la consommation finale des ménages alors que les impôts au numérateur sont également prélevés sur la consommation finale des institutions sans but lucratif au service des ménages ainsi que sur la consommation intermédiaire et les investissements des administrations publiques. Cette méthode est utilisée par Eurostat pour tous les pays. Cela n'empêche pas que ce biais puisse affecter les comparaisons internationales étant donné que cette surestimation est fonction de l'importance de la consommation intermédiaire publique. Cependant, entre la Belgique et les pays voisins, ce biais semble de même grandeur, du moins pour la France et les Pays-Bas (pas d'information pour l'Allemagne)⁸².

2.4.1 Éléments récents concernant la fiscalité sur la consommation en Belgique

Dans le cadre du Tax shift 2015, plusieurs impôts sur la consommation ont été augmentés :

24. TVA sur l'électricité (Tax Shift)

Le taux de TVA sur l'électricité est augmenté à 21%. Il était passé à 6% le 1er avril 2014 lors de la législature précédente. Cette nouvelle augmentation est entrée en vigueur au 1er septembre 2015⁸³.

25. Accises diesel et alcool (Tax Shift)

Les accises sur le diesel et l'alcool seront progressivement augmentées sur la période 2015-2018. Les modifications sont entrées en vigueur au 1er novembre 2015⁸⁴. En pratique, le gouvernement a annoncé une augmentation des accises sur l'alcool de l'ordre de 2.6 euros pour une bouteille d'alcool fort, 0.2 pour une bouteille de vin et 0.01 par bière. Quant au prix d'un plein de diesel de 50 litres, il augmentera de 7 euros en trois ans⁸⁵ et celui d'un plein d'essence diminuera de 4 euros⁸⁶ sur la même période.

26. Accises boissons sucrées et tabac (Tax Shift)

Les accises sur les boissons sucrées et le tabac seront progressivement augmentés sur la période 2015-2018. La mesure est entrée en vigueur le 1er janvier 2016⁸⁷.

⁸² Pour plus d'informations à ce sujet, le lecteur peut se référer à la note documentaire « Méthodologies utilisées pour le calcul des taux d'imposition implicites », CCE – 0224, 2012, p. 4

⁸³ AR 23 août 2015

⁸⁴ Loi 27 juin 2016 (MB 30/06/2016)

⁸⁵ 2 euros dès novembre 2015 ou 2016, 2 euros supplémentaires en 2017 et 3 euros supplémentaires en 2018.

⁸⁶ 1.3 euros en 2016, 2017 et 2018.

⁸⁷ Loi du 26 décembre 2015, art 113 et suivants (MB 30/12/2015)

Pour les boissons sucrées, la "taxe santé" est de l'ordre de 3 cent supplémentaire par bouteille de 1 litre, et 1 cent par cannette de 33 centilitres. Et, pour le tabac d'ici 2018, les paquets de cigarettes et de tabac à rouler devraient coûter par unité, respectivement 0,32 et 2,88 de plus. Les mesures concernant le tabac sont entrées en vigueur le 1er juillet 2016 (Loi du 1er juillet 2016, art 110)⁸⁸.

D'autre part, le Gouvernement dans le cadre de ses travaux budgétaires a également pris de nouvelles mesures :

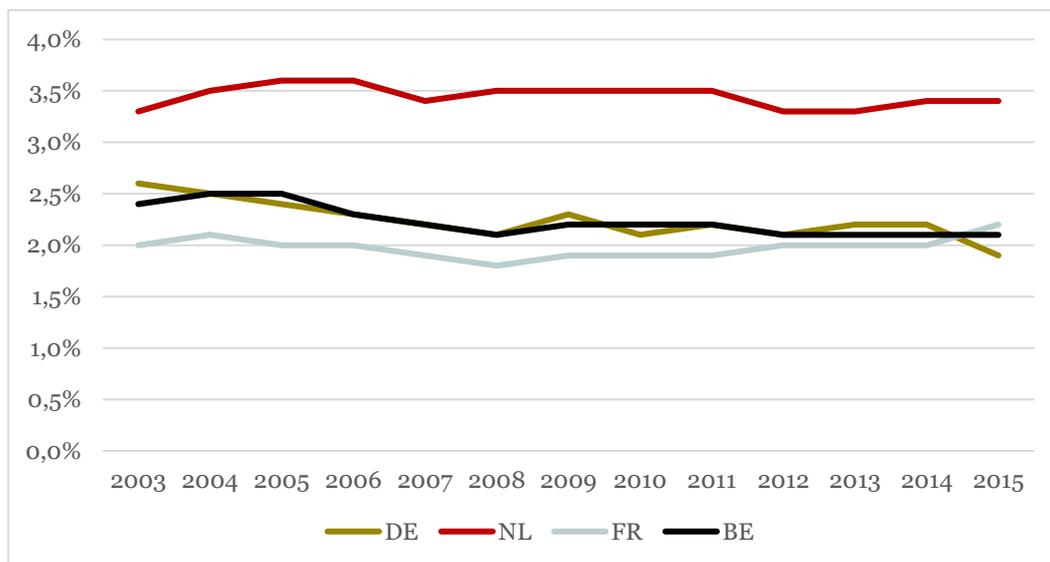
27. TVA sur les jeux de hasard (2016).

Lors du conclave budgétaire de mars 2016, le Gouvernement a également abrogé l'exemption de TVA pour les jeux de hasard (c'est-à-dire les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries). Cela implique la TVA due sera de 21% pour les jeux de hasard concernés. La loi est entrée en vigueur le 1er juillet 2016 (Art 29-34)⁸⁹.

2.5 Évolution de la fiscalité de l'environnement

La Belgique se caractérise notamment par un niveau des recettes issues de la taxation environnementale en proportion du PIB (2.1% en 2014) inférieur à la moyenne de la zone euro. Le taux de taxation implicite de l'énergie est en effet le sixième plus bas de la zone euro, bien plus bas que les 3 pays voisins.

Graphique 2-8 : Évolution du taux d'imposition implicite de l'environnement sur la période 2003-2015, Belgique et pays de référence



Source : Commission Européenne, taxation trends 2016

⁸⁸ MB 04/072016

⁸⁹ MB 04/07/2016)

3 Annexes

Les annexes de cette note reprennent des éléments d'information supplémentaires concernant le fonctionnement des principales mesures fiscales et parafiscales ainsi que des tableaux de synthèse des mesures de réductions de cotisations et de subventions en vigueur en 2017. Il est important de remarquer que ces annexes ne prennent pas en compte les mesures récemment annoncées par le gouvernement, qui ne sont pas encore entrées en vigueur.

Imposition des biens immobiliers belges

Les biens immobiliers donnent lieu à une double taxation : le précompte immobilier et l'impôt des personnes physiques.

Tableau 3-1 : Imposition des biens immobiliers

Usage fait de l'immeuble	Revenu immobilier imposable (IPP)	Précompte immobilier
L'immeuble constitue l'habitation propre du contribuable	Le revenu cadastral de l'habitation propre n'est plus imposable, depuis le 1er janvier 2005	Le précompte immobilier est basé sur le revenu cadastral (base prix des loyers de 1975) indexé. Pour les revenus de l'année 2016, le coefficient d'indexation est de 1,7153.
L'immeuble n'est pas la maison d'habitation du contribuable, mais il n'est pas donné en location (p.ex. une seconde résidence)	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%	Le taux du précompte immobilier comprend le taux de base et les centimes additionnels variant selon les provinces et communes.
L'immeuble est affecté par le propriétaire à l'exercice de son activité professionnelle	Pas de revenu immobilier imposable : il est censé être compris dans les revenus de l'activité professionnelle	Exonération : biens affectés sans but de lucre à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou pensionnés, biens d'un État étranger affecté à l'installation de ses missions diplomatiques ou consulaires et biens au caractère de domaines nationaux, improductifs ou affectés au service public ou à l'intérêt général.
L'immeuble est donné en location à une personne physique qui ne l'affecte pas à l'exercice de son activité	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%	Réductions : maison modeste et charges de famille
L'immeuble est donné en location - à une personne physique qui l'affecte à l'exercice de son activité professionnelle - à une société (1) - à toute autre personne morale, sauf le cas qui suit	Le loyer, net de 40% de charges forfaitaires, MAIS - les charges ne peuvent pas excéder les deux tiers d'un montant égal à 4,23 fois le revenu cadastral - le loyer net ne peut pas être inférieur au revenu cadastral indexé et majoré de 40%	
L'immeuble est donné en location à une personne morale, autre qu'une société, qui le sous-loue à une ou plusieurs personnes physiques qui l'affecte(nt) exclusivement à des fins d'habitations	Le revenu cadastral indexé et majoré de 40%	

Note : (1) sous réserve de la règle de requalification des revenus.

Source : Mémento fiscal, août 2016

L'imposition des revenus immobiliers belges est une des composantes du taux d'imposition implicite des revenus du capital qui représente la pression fiscale qui pèse à la fois sur les revenus des sociétés, les revenus du capital des ménages, et les revenus des indépendants⁹⁰.

Tout le monde paie le précompte immobilier qui est un impôt régional. Par ailleurs, les personnes qui mettent leur bien en location paient l'IPP du sur le revenu immobilier imposable. Ces deux impôts sont comptabilisés au numérateur du taux d'imposition implicite du capital. Or, ces impôts se basent sur le revenu cadastral.

Le revenu cadastral est en théorie le revenu locatif annuel estimé d'une habitation, diminué des frais d'entretien et de réparations. Autrement dit, le montant net de ce qui aurait été perçu si le bien immobilier avait été loué pendant un an⁹¹. Actuellement, ce sont toujours les prix des loyers de 1975 qui servent de base au calcul et l'actualisation de ces prix des loyers se fait au moyen du coefficient de revalorisation.

⁹⁰ Pour plus de détails : CCE (2012). *Méthodologies utilisées pour le calcul des taux d'imposition implicites*, disponible sur www.ccecrb.fgov.be/txt/fr/doc12-224.pdf

⁹¹ http://www.cadastre.be/Cadastre/Information_du_revenu_cadastral

Ce dernier est fixé annuellement par arrêté royal par le Ministre des finances⁹² et correspond au coefficient de revalorisation de l'exercice d'imposition de 1985 multiplié par le quotient de l'indice santé (par simplification approuvée par le Corps Interfédéral de l'Inspection des Finances).

Au dénominateur du taux d'imposition implicite du capital, en ce qui concerne les revenus immobiliers, ce sont les loyers qui sont compris dans la base imposable, que le bien soit loué (loyer effectif) ou non (loyer imputé). Plus précisément, les loyers sur les terrains sont comptabilisés dans le poste D.45, et les loyers sur les logements (y compris les loyers imputés perçus par le propriétaire-occupant) sont inclus dans l'excédent net d'exploitation des ménages.

Ainsi, la base fiscale calculée par la Comptabilité Nationale est une estimation annuelle de l'ensemble des loyers, effectifs et imputés. Ce calcul est fait en multipliant l'ensemble des biens immobiliers (composante volume) par leur loyer estimé (composante prix). La composante volume de biens est extrapolée sur base de recensements décennaux – la dernière année de référence étant 2011⁹³. Depuis 2011, ce volume est estimé annuellement par extrapolation directe de la donnée « permis de construire » (mises en chantier). Chaque mois, une enquête - organisée par la BNB - s'adresse aux entrepreneurs en construction au sujet des répartitions de paiements et des périodes de construction, ce qui permet de transformer la donnée « mise en chantier » en « logement terminé ». Cette donnée est ensuite utilisée pour ajuster annuellement les données du benchmark décennal⁹⁴. De leur côté, les loyers – effectifs et imputés – sont estimés par type de logement (composante prix), sur base d'une enquête effectuée en 2002, extraite du « Panel socio-économique et démographique » (PSBH). Pour actualiser le prix de ces loyers, un index est utilisé : l'indice des loyers privés⁹⁵.

De ce fait, toutes choses étant égale par ailleurs, une augmentation des prix des loyers privés plus importante que celle de l'indice santé mènera à une diminution du taux d'imposition implicite du capital. Tandis qu'une augmentation de l'indice santé plus importante que celle des prix des loyers privés mènera à une augmentation du taux d'imposition implicite du capital.

Réductions des cotisations patronales et personnelles

Le Tableau 3-2 ci-dessous reprend, sans être exhaustif, le fonctionnement actuel d'un certain nombre de mesures de réductions de cotisations sociales patronales et personnelles.

⁹² Moniteur Belge, page 78575, 17 novembre 2016 : ce coefficient est obtenu en divisant la valeur moyenne des loyers et avantages locatifs commerciaux au 1er janvier de l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition par la valeur moyenne de ces loyers et avantages à l'époque de référence déterminée à l'article 486 (Article 13, CIR 92).

⁹³ Loyers privés anciennement appelés loyers non-sociaux. ICN (2015). *Comptes nationaux, aperçus des changements méthodologiques*, Banque Nationale de Belgique, Septembre 2015. Disponible sur : https://www.nbb.be/doc/dq/f_method/m_sec2010r0915_fr.pdf

⁹⁴ BNB (2016) *Gross National Income Methodological inventory BELGIUM*. Disponible sur : https://www.nbb.be/doc/dq/e_method/m_esr2010_en.pdf

⁹⁵ Ibidem

Tableau 3-2 : Synthèse du fonctionnement d'un certain nombre de réductions de cotisations sociales patronales et personnelles au 1er janvier 2017

Montant de la réduction, euros (et durée)	
1. Réduction de cotisations patronales	
1.1 Réduction générale (par trimestre)	
Réduction structurelle	<p>Abaissement du taux facial des cotisations patronales à 25%</p> <p>Travailleurs des catégories 1 et 3 : taux passe à 22,65%</p> <p><i>Catégorie générale</i></p> <p>Forfait de base : 438</p> <p>Supplément bas salaires pour salaires <= 6.900</p> <p>Supplément hauts salaires pour salaires > 13.401,07</p> <p><i>Catégorie Maribel social</i></p> <p>Forfait de 24 euros</p> <p>Supplément bas salaires pour salaires <= 7.110</p> <p>Supplément hauts salaires pour salaires > 12.484,80</p> <p><i>Catégorie Entreprises travailleurs adaptés</i></p> <p>Forfait de base : 438</p> <p>Supplément bas salaires pour salaires <= 7.500</p> <p>Supplément hauts salaires pour salaires > 12.484,80</p>
1.2 Réduction groupes cibles (par trimestre)	
Premiers engagements	<p><i>Inchangé depuis le 1er janvier 2016</i></p> <p>1er travailleur : exonération totale des cotisations patronales (réduction à hauteur du solde des cotisations dues après maribel social/réduction structurelle)</p> <p>2e travailleur : 1550 (5 trimestres), 1050 (4 trimestres), 450 (4 trimestres)</p> <p>3e travailleur : 1050 (5 trimestres), 450 (8 trimestres)</p> <p>4e travailleur : 1050 (5 trimestres), 450 (4 trimestres)</p> <p>5e/6e travailleur : 1000 (5 trimestres), 400 (4 trimestres)</p>
Jeunes très peu qualifiés	Région wallonne et Bruxelles-Capitale : 1500 (12 trimestres), 400 (4 trimestres) + 500 (mensuel) d'intervention de l'ONEM dans salaire que l'employeur déduit du salaire net (3 ans) Région Flamande (depuis le 1er juillet 2016) : 1000 pendant la formation en alternance/apprentissage
Jeunes moyennement qualifiés	Région wallonne et Bruxelles-Capitale : 1000 (4 trimestres) + 400 (8 trimestres) Région Flamande (depuis le 1er juillet 2016) : 1000 (8 trimestres)
Jeunes moins qualifiés	Région wallonne et Bruxelles-Capitale : 1500 (8 trimestres) + 400 (4 trimestres) Région Flamande (depuis le 1er juillet 2016) : 1150 (8 trimestres)
Travailleurs âgés	Région wallonne et Bruxelles-Capitale : 54-57 ans : 400 ; 58-61 ans : 1000 ; 62-64 ans : 1500 ; 65 ans : 800. Plafond salarial trimestriel de 13.401,07 Région Flamande (depuis le 1er juillet 2016) : 55-59 ans : 1150 (8 trimestres) ; 60-65 ans : 1500 (8 trimestres) pour les travailleurs âgés inoccupés. Plafond salarial trimestriel de 13.400 55-59 ans : 600 ; 60-65 ans : 1150 pour les travailleurs âgés en activité. Plafond salarial trimestriel de 13.400
Places de stages + réduction tuteurs	Tuteurs : 800 (4 trimestres) Sauf pour la Région wallonne où la mesure est supprimée à partir du 1er septembre 2016
Restructuration	1000 (5 trimestres) si trav < 45 ans ; 1000 (5 trimestres) + 400 (16 trimestres) si trav >= 45 ans Plafonds salariaux : 7.038 si trav < 30 ans et 13.669,09 si trav >= 30 ans.
Horeca	Réduction du cout du travail en faveur du secteur horeca (pour entreprises de max 49 pers) 1) Pour les travailleurs occasionnels (conditions 50 jours max pour les trav et 100 jours max pour les employeurs utilisant ce régime) : calcul des cotisations sur base de forfait : 7,5/h ou par jour : 45 + imposition des revenus du trav à taux spécifique de 33% 2) Pour contrats fixes à temps plein : pour 5 travailleurs : réduction cotisations 500 trimestriel (pas de limites temporelles), majoration à 800 pour trav de - de 26 ans.
Réduction collective temps de travail	400 (durées variables en fonction de la réduction du temps de travail appliquée)
Demandeurs d'emploi, longue durée	cf. Mesures Activa, PTP, etc.
2. Réduction de cotisations personnelles (par mois)	
Bonus à l'emploi social	Au maximum 193,8 pour les employés et 209,3 pour les ouvriers pour un salaire <= 1577. Les montants de ces réductions diminuent proportionnellement et au-delà d'un salaire de 2461,3 euros la réduction est nulle.
Bonus à l'emploi fiscal	Taux du crédit d'impôt à 28,3% (calculé par période imposable sur la réduction bonus à l'emploi annuelle) qui passera à 33,14% en 2019
Restructurations	133,33 mensuel pour les travailleurs licenciés suite à une restructuration Plafonds salariaux : 2.346,00 si travailleur < 30 ans et 4.556,36 si travailleur >= 30 ans

Note : Ce tableau n'est pas exhaustif et reprend les conditions générales d'application, c'est-à-dire pour les travailleurs à temps plein, effectuant des prestations complètes, les durées d'application des réductions sont inscrites entre parenthèse. Plusieurs réductions de cotisations spécifiques transformées en réduction groupe cible suite à la 6e réforme de l'Etat ne sont entre autres pas reprises, à savoir : contractuels subventionnés, personnel de maison, parents d'accueil, artistes, travailleurs occupés en application de l'article 60, etc

Source : CCE 2016

Subventions salariales

Les subventions salariales peuvent être classées en trois catégories : celles qui sont octroyées via la fiscalité fédérale, par la sécurité sociale ou encore par les régions.

Les subventions salariales octroyées par l'état fédéral, introduites à partir de 2004, passent par une dispense de versement d'une partie du précompte professionnel. Concrètement, cela signifie qu'une proportion du précompte professionnel n'est pas versée à l'administration fiscale, mais est dans la plupart des cas gardé par l'entreprise. Seule la subvention pour les heures supplémentaire prévoit une proportion qui est reversée au travailleur. A l'exception de la mesure de subvention générale - mesure générale applicable à tous les travailleurs -, les autres formes de subventions relèvent de cas particulier d'organisation du travail ou de ciblage. Elles concernent, les chercheurs, les heures supplémentaires, le travail d'équipe et de nuit ainsi que certains secteurs.

Les subventions salariales octroyées par la sécurité sociale sont des subsides à l'emploi pour lesquels le paiement des montants attribués aux employeurs passe par la sécurité sociale. Les systèmes de fonctionnement sont chaque fois différents. Pour les mesures d'activation et des titres services, l'État intervient dans le salaire brut de certains travailleurs. Les mesures liées au secteur non-marchand sont, quant à elles, caractérisées par un système particulier de réductions de cotisations sociales.

Le Tableau 3-3 récapitule le fonctionnement des subsides salariaux octroyés au niveau fédéral et au niveau de la sécurité sociale.

Tableau 3-3 : Synthèse du fonctionnement des différents subsides salariaux, au 1er janvier 2017

Avantages		Public cible
Octroyés par la fiscalité fédérale		
Générale	Suppression de la dispense de versement pour les entreprises ne relevant pas du non marchand et des PME (passent de 1,27% à 0,27%) (voir Tax Shift) Maintien de la mesure pour les entreprises relevant du Maribel social : 1% des salaires bruts (0,75% fonds maribel, 0,25% maribel social) Pour toutes les PME (hors Maribel social) : 0,12% (1,12% si elles relèvent du Maribel social)	Secteur privé
Chercheurs	80% du précompte	Entreprises ou travailleurs spécifiques
Travail de nuit et en équipe	22,8% du précompte (prime comprise)	Secteur privé avec travail de nuit et d'équipe
Travail continu	25% du précompte	
Heures supplémentaires	32,19% ou 41,25% du précompte (hors sursalaire) et augmentation du nombre d'heures pour certains secteurs	Secteur privé avec heures supplémentaires
Spécifique	Dépend du secteur	Certains secteurs
Entreprises débutantes	10% du précompte Pour les entreprises considérées comme micro-entreprise, l'exonération du précompte est portée à 20%	Petites sociétés
Octroyés via la sécurité sociale		
Maribel social	Subside à l'emploi	Non-marchand
Contractuels subsidiés en hôpitaux	Subside à l'emploi	Hôpitaux
Bonus jeunes non-marchand	Subside à l'emploi	Jeunes non-marchand
Maribel fiscal	Subside à l'emploi	Non-marchand
Activation (activa, SINE, formation)	Subside à l'emploi	Variable en fonction de la mesure
Titres-services	Subside à l'emploi	Emplois titres-services (mesures régionalisées)

Source : Secrétariat CCE 2016

Quant au coût du travail, le Tableau 3-4 reprend les réductions de cotisations patronales et les subventions salariales exprimées en pourcentage de la masse salariale pour le secteur privé entre 1996 et 2015.

Tableau 3-4 : Réductions de cotisations patronales et subventions salariales en % de la masse salariale du secteur privé, 96-2015

	1996	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Masse salariale secteur privé	83683	138320	144855	149650	152078	153986	155346
Réductions des cotisations sociales	1306	4867	5001	4943	5114	5383	5498
Subventions salariales via la fiscalité fédérale (hors spécifiques sectorielles)	0	2249	2419	2522	2597	2693	2694
Subventions salariales via la fiscalité fédérale (hors spécifiques sectorielles et R&D)	0	1925	2059	2099	2150	2209	2226
Réductions des cotisations sociales en % de la MS	1.56%	3.52%	3.45%	3.3%	3.36%	3.5%	3.54%
Subventions salariales via la fiscalité fédérale (hors spécifiques sectorielles) en % MS	0.00%	1.63%	1.67%	1.69%	1.71%	1.75%	1.73%
Subventions salariales via la fiscalité fédérale (hors spécifiques sectorielles et R&D) en % MS	0.00%	1.39%	1.42%	1.40%	1.41%	1.43%	1.43%

Source : BFP 2016

4 Bibliographie

Alternatives Economiques, Y-a-t-il trop d'impôt ? Hors-série n°103, Décembre 2014

BENASSY-QUERE A., et al (2009), Une fiscalité compétitive dans un monde concurrentiel, rapport pour le conseil des Prélèvements Obligatoires, CEPII, n°2009-002

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS DE Belgique (2014), Budget des Voies et Moyens pour l'année budgétaire 2015 (2014), Annexe, Inventaire des exonérations, abattements et réductions qui influencent les recettes de l'état, DOC54 0495/006

COMITE DE SUIVI DU CREDIT D'IMPOT POUR LA COMPETITIVITE ET L'EMPLOI, Rapport 2015, France Stratégie

CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE, Secrétariat (2012), « Méthodologies utilisées pour le calcul des taux d'imposition implicites », note documentaire, CCE 2012 – 0224, Bruxelles.

CENTRALE RAAD VOOR HET BEDRIJFSLEVEN – Secretariaat (2010a), Effecten van de (para)fiscale veranderingen op de ontwikkeling van het nettoloon tegen constante prijzen (1996-2006), Documentatienota, CRB 2010-0185, Brussel.

CENTRALE RAAD VOOR HET BEDRIJFSLEVEN – Secretariaat (2010b), Effecten van de (para)fiscale veranderingen op de ontwikkeling van het nettoloon tegen constante prijzen van 1996 tot 2009 : globalisatie van de resultaten, Documentatienota, CRB 2010-1261, Brussel

CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE, Secrétariat (2016), « (para) fiscalité 2015 », note documentaire, CCE 2016 – 0519, Bruxelles.

CONSEIL CENTRAL DE L'ECONOMIE, Secrétariat (2017), « Méthodologie relative aux subventions salariales dans le non-marchand (Maribel social) », note documentaire, CCE 2016-1545, Bruxelles

CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES – section fiscalité et parafiscalité (2014), « Un tax shifting en faveur du travail, et des bases imposables plus larges ». Scénario pour une réforme fiscale globale et significative.

DENIL (2011), « Estimation des trajectoires non discrétionnaires en matière d'impôt des personnes physiques », Bulletin de documentation SPF Finances, 71ème année, n°1

EUROPEAN COMMISSION (2015), Tax reforms in EU Member States 2015, Institutional papers 008

EUROPEAN COMMISSION (2014), Tax expenditures in direct taxation in EU Members States, Occasional Papers 207

EUROPEAN COMMISSION (2014), Taxation trends in the European Union, Eurostat statistical books, 2014 edition.

EUROPEAN COMMISSION (2015), Taxation trends in the European Union, Eurostat statistical books, 2015 edition.

EUROPEAN COMMISSION (2016), Taxation trends in the European Union, Eurostat statistical books, 2016 edition.

GECE- Groupe d'experts compétitivité et emploi (2013), Coûts salariaux, subventions salariales, productivité du travail et efforts de formation des entreprises, Rapport au gouvernement.

GOUVERNEMENT BELGE (2014) – Accord de gouvernement

GOUVERNEMENT BELGE (2015) – "En avant pour l'emploi et le pouvoir d'achat", présentation powerpoint, Communiqué de presse 10-10-2015. Disponible en ligne : www.premier.fgov.be

JOHANSSON A., HEADY C., et al (2008) Taxation and Economic Growth, OCDE, Economics Department, Working paper N°620.

OCDE (2015) Etudes économiques de l'OCDE, Belgique

OCDE (2016), Taxing Wages 2016, OECD, Paris, Publishing.

- OCDE (2010a) Tax policy reform and Economic Growth, OCDE Tax policy Studies, N°20.
- OCDE (2010b) Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation, OECD Tax Policy Studies, N°19
- OCDE (2009) "Chapitre 5. Fiscalité et croissance économique", Réformes économiques 2009/1 (n°5), p.146-168
- ONSS (2015), Instructions administratives ONSS, Site de l'ONSS : <https://www.socialsecurity.be>
- VALENDUC Ch., (2013) Réformes fiscales, soutenabilité budgétaire et croissance équitable in Le modèle social belge : quel avenir ? 20e Congrès des économistes belges de langue française, p. 581-614
- VALENDUC CH., NICODEME G., et al, (2014) « Une fiscalité à réformer, mais comment ? », Reflets et Perspectives de la vie économique, TOME LIII, n°1
- VALENDUC Ch., (2011a), « Imposition des revenus du travail, du capital et de la consommation : évolutions récentes », Bulletin de documentation, SPF Finances Belgique, 71ème année, n°3
- VALENDUC Ch., et Decoster A., (2011b), Belastingen en fiscaal beleid in België", Acco Leuven
- SAVAGE R., (2011) « 40 ans de politique fiscale et parafiscale en Belgique (1970-2010) ; Effets de composition et impulsions discrétionnaires en recettes publiques : une synthèse théorique et appliquée au cas belge, Bulletin de documentation, SPF Finances Belgique », 71ème année, n°4
- SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES, 2015, Mémento fiscal n°27, site Internet : <http://www.docufin.fgov.be>
- VAN CAUTER, K. en L. Van MEENSEL (2006), "Het herverdelende karakter van de belastingen en de sociale bijdragen", NBB, Economisch tijdschrift, tweede kwartaal 2006, blz.69-87